

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ**

**Скирпан О.П.  
Палюх М.С.**

**ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК**

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів  
(Лист № 1.4/18- Г - 1356 від 11.06.2008 р.)*

**Тернопіль – 2008**

УДК 657  
ББК 65.052.9(4 Укр.)2Я73  
С 42

Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.

У навчальному посібнику на основі законодавчих актів і нормативних документів викладено методику ведення фінансового обліку грошових коштів і фінансових інвестицій, необоротних і оборотних активів, біологічних активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат та формування фінансових результатів, складання фінансової звітності на підприємствах агропромислового виробництва різних форм власності і форм господарської діяльності.

В додатках приведений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань для всіх підприємств і організацій, а також для суб'єктів малого підприємництва, форми річної фінансової звітності. Подано список рекомендованої літератури для самостійного опрацювання.

Навчальний посібник відповідає структурі та змісту програми курсу “Фінансовий облік” для студентів, які навчаються за спеціальністю “Облік і аудит”.

Навчальний посібник призначений для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації спеціальності “Облік і аудит” аграрних спеціалізацій.

**Рецензенти:** Рудницький В.С., д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту, Львівська комерційна академія

Слободян В.Д., к.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, Подільський державний аграрно-технічний університет

Хомин П.Я., д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і контролю фінансово-господарської діяльності, Тернопільський національний економічний університет

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів  
(Лист № 1.4/18-Г - 1356 від 11.06.2008 р.)*

ISBN 978-966-654-228-4

© Скирпан О.П., Палюх М.С., 2008  
© ТНЕУ, 2008

## ЗМІСТ

<b>Передмова</b> .....	<b>6</b>
<b>Розділ 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ</b> .....	<b>7</b>
1.1. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку .....	7
1.2. Облікова політика на підприємствах агропромислового виробництва .....	16
1.3. Загальні принципи побудови бухгалтерського обліку та необхідність його поділу на фінансовий і управлінський .....	19
1.4. Об'єкти фінансового і управлінського обліку .....	22
1.5. Порівняльна характеристика управлінського і фінансового обліку .....	24
<b>ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК – 1</b> .....	<b>28</b>
<b>Розділ 2. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ</b> .....	<b>28</b>
2.1. Економічний зміст та завдання обліку грошових коштів і фінансових інвестицій .....	28
2.2. Облік касових операцій .....	29
2.3. Облік коштів на рахунках у банках .....	36
2.4. Облік інших коштів .....	48
2.5. Облік довгострокових і поточних фінансових інвестицій .....	49
2.6. Облік інших необоротних активів .....	56
<b>Розділ 3. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ</b> .....	<b>58</b>
3.1. Облік довгострокової дебіторської заборгованості .....	58
3.2. Облік розрахунків з поточної дебіторської заборгованості .....	60
3.3. Облік резерву сумнівних боргів .....	72
<b>Розділ 4. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ</b> .....	<b>74</b>
4.1. Економічний зміст, класифікація та оцінка основних засобів і інших необоротних матеріальних активів .....	74
4.2. Облік наявності і руху основних засобів .....	79
4.3. Облік амортизації і зносу основних засобів .....	88
4.4. Облік нематеріальних активів і гудвілу .....	94
4.5. Облік необоротних активів в оренді .....	104
<b>Розділ 5. ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ</b> .....	<b>110</b>
5.1. Економічний зміст і класифікація капітальних інвестицій .....	110
5.2. Облік будівництва основних засобів .....	112
5.3. Облік придбання основних засобів .....	114
5.4. Облік придбання інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів .....	115
5.5. Облік витрат на придбання (виращування) довгострокових біологічних активів .....	116

<b>Розділ 6. ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ .....</b>	<b>121</b>
<b>6.1. Економічний зміст, визнання та оцінка біологічних активів .....</b>	<b>121</b>
<b>6.2. Облік довгострокових біологічних активів .....</b>	<b>128</b>
<b>6.3. Облік поточних біологічних активів .....</b>	<b>136</b>
<b>Розділ 7. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ І ТОВАРІВ ..</b>	<b>144</b>
<b>7.1. Поняття про запаси, їх класифікація та оцінка .....</b>	<b>144</b>
<b>7.2. Первинний облік продукції і матеріалів .....</b>	<b>147</b>
<b>7.3. Сальдовий метод обліку товарно-матеріальних цінностей .....</b>	<b>150</b>
<b>7.4. Синтетичний та аналітичний облік матеріалів, продукції і товарів .....</b>	<b>153</b>
<b>7.5. Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів .....</b>	<b>164</b>
<b>7.6. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей .....</b>	<b>170</b>
<b>Розділ 8. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА .....</b>	<b>173</b>
<b>8.1. Загальні питання обліку витрат на виробництво .....</b>	<b>173</b>
<b>8.2. Облік витрат на виробництво .....</b>	<b>177</b>
<b>8.3. Облік браку у виробництві .....</b>	<b>205</b>
<b>8.4. Облік витрат за елементами .....</b>	<b>208</b>
<b>ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК – 2 .....</b>	<b>214</b>
<b>Розділ 9. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ .....</b>	<b>214</b>
<b>9.1. Власний капітал, його види .....</b>	<b>214</b>
<b>9.2. Облік статутного капіталу .....</b>	<b>215</b>
<b>9.3. Облік пайового капіталу .....</b>	<b>218</b>
<b>9.4. Облік додаткового і резервного капіталу .....</b>	<b>220</b>
<b>9.5. Облік прибутку і його розподілу .....</b>	<b>223</b>
<b>9.6. Облік вилученого і неоплаченого капіталу .....</b>	<b>227</b>
<b>9.7. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів .....</b>	<b>230</b>
<b>9.8. Облік цільового фінансування і цільових надходжень .....</b>	<b>233</b>
<b>Розділ 10. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ І ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ .....</b>	<b>235</b>
<b>10.1. Облік кредитів банку та інших позикових коштів .....</b>	<b>235</b>
<b>10.2. Облік довгострокових і поточних векселів виданих .....</b>	<b>240</b>
<b>10.3. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями та з оренди .....</b>	<b>244</b>
<b>10.4. Облік інших довгострокових зобов'язань .....</b>	<b>246</b>
<b>10.5. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями .....</b>	<b>247</b>
<b>10.6. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками .....</b>	<b>249</b>
<b>10.7. Облік розрахунків за податками й платежами .....</b>	<b>250</b>
<b>10.8. Облік інших поточних зобов'язань .....</b>	<b>258</b>
<b>Розділ 11. ОБЛІК ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ .....</b>	<b>266</b>
<b>11.1. Економічний зміст і завдання обліку праці та її оплати .....</b>	<b>266</b>
<b>11.2. Первинний облік праці та її оплати .....</b>	<b>268</b>

11.3. Облік розрахунків по оплаті праці .....	272
11.4. Порядок нарахування оплати праці, відрахувань на соціальні заходи та утримань .....	275
<b>Розділ 12. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ .....</b>	<b>281</b>
12.1. Поняття доходів і витрат та їх класифікація .....	281
12.2. Облік доходів і витрат від реалізації продукції, робіт і послуг .....	282
12.3. Облік інших операційних доходів і витрат .....	291
12.4. Облік доходів і витрат від фінансових операцій .....	304
12.5. Облік інших доходів і витрат звичайної діяльності .....	308
12.6. Облік доходів і витрат від надзвичайних подій .....	314
12.7. Порядок формування фінансових результатів діяльності підприємства і відображення їх в обліку .....	318
<b>Розділ 13. БУХГАЛТЕРСЬКА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ .....</b>	<b>324</b>
13.1. Звітність, її суть і класифікація .....	324
13.2. Бухгалтерська фінансова звітність .....	327
13.3. Коротка характеристика форм фінансової звітності .....	331
<b>Розділ 14. ОБЛІК НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ .....</b>	<b>343</b>
14.1. Економічний зміст позабалансових рахунків та їх призначення .....	343
14.2. Облік орендованих необоротних активів .....	344
14.3. Облік активів, що перебувають на відповідальному зберіганні .....	345
14.4. Облік контрактних зобов'язань, непередбачених активів і зобов'язань .....	347
14.5. Облік гарантій та забезпечень наданих і отриманих .....	348
14.6. Облік списаних активів .....	350
14.7. Облік бланків суворого обліку .....	351
14.8. Облік амортизаційних відрахувань .....	351
<b>ТЕРМІНИ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ У НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ .....</b>	<b>353</b>
<b>Список рекомендованої літератури .....</b>	<b>378</b>
<b>Додатки .....</b>	<b>380</b>

## *Передмова*

В умовах формування ринкової економіки в Україні виникли нові форми власності і форми господарської діяльності, які вимагають підготовки нового кадрового потенціалу. Сучасна економічна система вимагає такої підготовки економічних кадрів, які б досконало розуміли закономірності ринкових відносин, швидко і безпомилково орієнтувались у господарській обстановці, своєчасно давали обґрунтовані рекомендації щодо прийняття оптимальних управлінських рішень.

Важливим елементом нової економічної системи є бухгалтерський облік, без знання якого неможливо ефективно управляти сучасними підприємствами. Тільки добре налагоджена система обліку зможе своєчасно забезпечити органи управління необхідною і достовірною інформацією для своєчасного проведення економічного аналізу і забезпечення надійного контролю за господарською діяльністю і зміцненням фінансового стану підприємства.

Зростання ролі і значення обліку підтверджується тим, що вперше в Україні розроблено і прийнято новий Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, який покликаний регулювати правові засади методології та організації бухгалтерського обліку з врахуванням загальноновизнаної в міжнародній практиці системи обліку.

З введенням у дію нових національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, інших нормативних документів докорінно змінилась методика і організація обліку на підприємствах агропромислового виробництва.

Фінансовий облік займає центральне місце в системі облікових дисциплін і регламентується законодавчими актами та нормативними документами.

Для засвоєння курсу “Фінансовий облік” студенти повинні добре володіти знаннями таких дисциплін, як економічна теорія, макро- і мікроекономіка, теорія бухгалтерського обліку.

Посібник включає розділи, в яких висвітлені питання: суті бухгалтерського обліку і необхідності поділу його на фінансовий та управлінський, дана порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку, їх об'єкти; методики ведення фінансового обліку активів підприємства, власного і залученого капіталу; особливостей обліку на позабалансових рахунках.

*На рисунках обліку активів, капіталу і зобов'язань наведені бухгалтерські реєстри, рекомендовані Міністерством фінансів України, для всіх підприємств (незалежно від форм власності і видів діяльності), а також рекомендовані Міністерством аграрної політики України бухгалтерські реєстри для підприємств агропромислового виробництва.*

Наведені в навчальному посібнику дані носять умовний характер і не можуть бути використані як довідковий матеріал.

## Розділ 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

### 1.1. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку

Реформування економіки України передбачає корінні зміни в системі бухгалтерського обліку. Система бухгалтерського обліку в Україні має ґрунтуватись на кращих традиціях і правилах застосування світової практики ведення та організації бухгалтерського обліку, зберігаючи при цьому його національні особливості. Тому у 1998 році в Україні була прийнята спеціальна Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. Головне завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку полягає у прискоренні процесу її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Завданнями реформи є:

- створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів;

- забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні;

- надання методичної допомоги у впровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку.

Приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з вимогами ринкової економіки і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку здійснюється за такими напрямками:

- законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку;

- формування нормативної бази (положення (стандарту));

- методичне забезпечення (інструкції, методичні вказівки, коментарі);

- кадрове забезпечення (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку);

- міжнародне співробітництво (вступ і активна робота в міжнародних спеціалізованих професійних організаціях).

Метою нормативного регулювання бухгалтерського обліку є за-

безпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації та звітності, яка дає об'єктивну картину фінансового становища і результатів діяльності суб'єкта господарювання. Регулюванню з боку держави підлягають аспекти бухгалтерського обліку, пов'язані з узагальненням інформації та складання звітності, потрібної зовнішнім користувачам. Порядок, форми, строки і структура інформації та звітності для внутрішніх користувачів регулюються суб'єктом господарювання.

Основи нової системи бухгалтерського обліку закладено в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", прийнятому Верховною Радою 16 липня 1999 року, та конкретизовано у відповідних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. У ньому передбачено такі розділи:

Розділ I. Загальні положення, в яких дається визначення термінів, сфера дії Закону, мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності, основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Розділ II. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, в якому визначені керівні органи регулювання бухгалтерського обліку та роль Методологічної ради з бухгалтерського обліку.

Розділ III. Організація та ведення бухгалтерського обліку, в якому висвітлені питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, первинних облікових документів та реєстрів бухгалтерського обліку, інвентаризації активів і зобов'язань.

Розділ IV. Фінансова звітність, де передбачені загальні вимоги до фінансової звітності, консолідована та зведена фінансова звітність, звітний період, подання та оприлюднення фінансової звітності, контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність.

Розділ V. Прикінцеві положення. В цьому розділі вказується, що Закон набирає чинності з 1 січня 2000 року і необхідність внесення змін в інші законодавчі та нормативно-правові акти, які впливають з цього Закону.

Таким чином, Законом передбачена поступова зміна традиції державного управління бухгалтерським обліком на його державне



регулювання.

Важливим кроком на шляху реформування системи бухгалтерського обліку в Україні є затвердження Міністерством фінансів України Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування.

**Планом рахунків** називається систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи поточного бухгалтерського обліку на підприємствах і в організаціях. Він є одним з важливих нормативних документів, що регламентують єдність методології бухгалтерського обліку.

План рахунків включає окремі розділи (класи) рахунків, в якому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунку, третьою – номер субрахунку. Всього передбачено дев'ять класів балансових рахунків і один клас (нульовий) – позабалансових рахунків:

Клас 1. Необоротні активи.

Клас 2. Запаси.

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи.

Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання.

Клас 6. Поточні зобов'язання.

Клас 7. Доходи і результати діяльності.

Клас 8. Витрати за елементами.

Клас 9. Витрати діяльності.

Клас 0. Позабалансові рахунки.

Ведення рахунків класів 0–7 є обов'язковим для всіх підприємств. Застосовувати чи не застосовувати рахунки класів 8 “Витрати за елементами” і 9 “Витрати діяльності” вирішують самі підприємства. Так, малі підприємства можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 або, за своєю ініціативою, використовувати рахунки класів 8 і 9 одночасно. Всі інші підприємства ведуть облік витрат з використанням рахунків класу 9 або, за власним бажанням, – рахунків класів 8 і 9 паралельно.

У Плані рахунків є зарезервовані коди, які можуть бути використані при введенні нових синтетичних рахунків за відповідними

клопотаннями перед Міністерством фінансів України. Можуть вводитись нові субрахунки для здійснення обліку специфічних операцій, але при цьому вони не повинні порушувати загальноприйнятої нумерації (кодування) Плану рахунків. Підприємство самостійно визначає додаткову систему аналітичного обліку.

Новий План рахунків дає змогу формувати інформацію про активи, власний капітал і зобов'язання для відображення їх у Балансі, Звіті про фінансові результати та в інших звітних формах.

Кожний господарюючий суб'єкт у розвиток Плану рахунків, затвердженого Міністерством фінансів, має підготувати такий робочий план рахунків, який забезпечував би ведення обліку та складання звітності відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з обліку.

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів для суб'єктів малого підприємництва ухвалений Методологічною радою з бухгалтерського обліку і затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 року № 186 (з наступними змінами і доповненнями) Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, який передбачає 27 рахунків синтетичного обліку.

Протягом 1999–2007 років Міністерством фінансів України було затверджено 32 Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, в яких конкретизовано принципи нової системи бухгалтерського обліку в Україні (таблиця 1).

П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” – визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

П(С)БО 2 “Баланс” – визначаються зміст і форма Балансу та загальні вимоги до розкриття його статей.

П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” – визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей.

П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” – визначаються зміст і форма Звіту про рух грошових коштів, а також загальні вимоги до розкриття його статей.

Таблиця 1

## Положення (стандарти) бухгалтерського обліку

№ стандарту	Найменування стандарту	Затверджено наказом Мінфіну України
1	Загальні вимоги до фінансової звітності	від 31.03.1999 р. №87
2	Баланс	від 31.03.1999 р. №87
3	Звіт про фінансові результати	від 31.03.1999 р. №87
4	Звіт про рух грошових коштів	від 31.03.1999 р. №87
5	Звіт про власний капітал	від 31.03.1999 р. №87
6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	від 28.05.1999 р. №137
7	Основні засоби	від 27.04.2000 р. №92
8	Нематеріальні активи	від 18.10.1999 р. №242
9	Запаси	від 20.10.1999 р. №246
10	Дебіторська заборгованість	від 08.10.1999 р. №237
11	Зобов'язання	від 31.01.2000 р. №20
12	Фінансові інвестиції	від 26.04.2000 р. №91
13	Фінансові інструменти	від 30.11.2001 р. №559
14	Оренда	від 28.07.2000 р. №181
15	Дохід	від 29.11.1999 р. №290
16	Витрати	від 31.12.1999 р. №318
17	Податок на прибуток	від 28.12.2000 р. №353
18	Будівельні контракти	від 28.04.2001 р. №205
19	Об'єднання підприємств	від 07.07.1999 р. №163
20	Консолідована фінансова звітність	від 30.07.1999 р. №176
21	Вплив змін валютних курсів	від 10.08.2000 р. №193
22	Вплив інфляції	від 28.02.2002 р. №147
23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	від 18.06.2001 р. №303
24	Прибуток на акцію	від 16.07.2001 р. №344
25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	від 25.02.2000 р. №39
26	Виплати працівникам	від 28.10.2003 р. №601
27	Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	від 07.11.2003 р. №617 (у редакції наказу від 03.10.2007 р. №1100)
28	Зменшення корисності активів	від 24.12.2004 р. №817
29	Фінансова звітність за сегментами	від 19.05.2005 р. №412
30	Біологічні активи	від 18.11.2005 р. №790
31	Фінансові витрати	від 28.04.2006 р. №415
32	Інвестиційна нерухомість	від 02.07.2007 р. №779

П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал” – визначаються зміст і форма Звіту про власний капітал, а також загальні вимоги до розкриття його статей.

П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” – визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.

П(С)БО 7 “Основні засоби” – визначає методологічні засади фо-

рмування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

П(С)БО 9 “Запаси” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності.

П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 11 “Зобов’язання” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов’язання та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 13 “Фінансові інструменти” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 14 “Оренда” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 15 “Дохід” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 16 “Витрати” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 17 “Податок на прибуток” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов’язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 18 “Будівельні контракти” – визначає методологічні за-

сади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” – визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств, гудвілу, який виник при придбанні, злитті підприємств, а також розкриття інформації про об’єднання підприємств.

П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність” – визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання.

П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України у грошовій одиниці України.

П(С)БО 22 “Вплив інфляції” – визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін” – визначає методологічні засади формування інформації про операції пов’язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 24 “Прибуток на акцію” – визначає методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” – установлює зміст і форму Фінансового звіту суб’єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма №1-м) і Звіту про фінансові результати (форма №2-м) та порядок заповнення його статей.

П(С)БО 26 “Виплати працівникам” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття та-

кої інформації у фінансовій звітності.

П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” – визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов’язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 30 “Біологічні активи” – визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

П(С)БО 31 “Фінансові витрати” – визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування. Так, Міністерством аграрної політики України розроблені і затверджені Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах АПК тощо.

У зв’язку з активізацією євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва, участю у сфері відносин міжнародного розподілу та виробничій кооперації, залученням іноземних інвестицій в економіку України, виходом вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу необхідне подальше реформування системи бухгалтерського обліку та впровадження методології поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб’єктів господарювання.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р.

№ 911-р схвалено Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Відповідно до цієї Стратегії буде продовжено подальшу гармонізацію нормативної бази бухгалтерського обліку відповідно до Регламенту Європейського парламенту і Ради Європейського Союзу від 19 липня 2002 року.

Основними напрямками реалізації Стратегії є:

- створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів для складання суб'єктами господарювання фінансової звітності;

- адаптація національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів шляхом внесення змін та розроблення і затвердження нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, які не застосовують міжнародні стандарти, а також затвердження положень бухгалтерського обліку господарських операцій, що не відображені у міжнародних стандартах;

- удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку;

- забезпечення ведення бухгалтерського обліку на єдиних методологічних засадах усіма суб'єктами господарювання шляхом застосування єдиного плану рахунків і визначення загальної номенклатури статей фінансової звітності та порядку їх групування з наданням права суб'єктам господарювання формувати фінансову звітність виходячи з особливостей господарської діяльності та максимального розкриття інформації;

- удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва (затвердження національних стандартів бухгалтерського обліку із спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу; право застосовувати форму обліку без подвійного запису тощо).

До 2010 року будуть створені всі необхідні організаційно-правові умови для повного переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності. Виконання заходів Стратегії посилить захист прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання. Завдяки цьому буде прискорено інтеграцію економіки України до світової спільноти, формуватиметься привабливий інвестиційний клімат, підвищуватиметься професійний рівень вітчизняних бухгалтерів.

## 1.2. Облікова політика на підприємствах агропромислового виробництва

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначено, що *облікова політика* – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Підприємство самостійно визначає облікову політику, а її вибір залежить від специфіки підприємства, особливостей організації управління, правових норм діяльності, зафіксованих в установчих документах, особливостей комерційної діяльності, поточних і довготермінових цілей. На облікову політику впливають податкові умови, наявність пільг, валютна політика держави, характер володіння (оренда, приватизація, створення за рахунок статутного капіталу), довготерміновість контрактів, форма власності, кваліфікація персоналу, свобода у вирішенні питань ціноутворення тощо.

Здійснення економічно обґрунтованої облікової політики дає змогу підприємству впливати на ефективність використання матеріальних і грошових ресурсів, прискорювати оборот капіталу, створювати й використовувати джерела фінансування реконструкції та розвитку, вирівнювати по суміжних звітних періодах виплату дивідендів акціонерам і учасникам, а також податкових платежів, які справляються з прибутку.

При виборі облікової політики слід враховувати такі вимоги: стабільність облікової політики протягом тривалого періоду (від одного звітного року до наступного) і підтримання її в усіх видах діяльності підприємства; регламентація принципів облікової політики підприємства діючою нормативною базою; повідомлення зовнішніх користувачів інформації про зміни в обліковій політиці підприємства.

Підприємство зобов'язане висвітлювати обрану облікову політику в описах принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності. Зміна облікової політики можлива у разі реорганізації підприємства (злиття, поділу, приєднання), зміни власників, змін у законодавстві або в нормативному регулюванні бухгалтерського обліку в Україні, впровадження нових методів бухгалтерського обліку. Облікова політика має бути обґрунтована й розкрита у фінансовій звітності. При визначенні облікової політики на підприємстві складається і затверджується Наказ про облікову політику.



## НАКАЗ № 1-БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

від \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

### ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ

Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 999-XIV **НАКАЗУЮ:**

Встановити на підприємстві таку облікову політику:

1. При веденні бухгалтерського обліку і формуванні фінансової звітності керуватися Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

2. Встановити тривалість операційного циклу (на основі того, що склався на підприємстві) такою, що дорівнює 12 місяців.

3. До складу малоцінних і швидкозношуваних предметів відносити матеріальні активи вартістю менше 1000 грн.

4. Знос малоцінних необоротних матеріальних активів нараховувати у розмірі 50 % при відпуску в експлуатацію і 50 % – в момент їх списання.

5. Амортизацію основних засобів нараховувати пооб’єктно за методами (прямолінійним, виробничим і т.д.). Розрахунок амортизації основних засобів проводити у Відомостях (представити зразок Відомостей).

6. Нематеріальні активи амортизувати протягом строку їх корисного використання, що встановлюється обраними методами, які відображаються у Відомості (представити зразок Відомості).

7. Довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва обліковувати за справедливою і первісною вартістю на відповідних субрахунках. Амортизацію нараховувати за прямолінійним (виробничим) методом.

8. Незрілі довгострокові біологічні активи обліковувати за первісною вартістю закладання і вирощування.

9. Поточні біологічні активи рослинництва обліковувати за первісною (фактичною) вартістю і розглядати як незавершене виробництво, а поточні біологічні активи тваринництва – за первісною і справедливою вартістю за відповідними субрахунками.

10. Вибуття запасів здійснювати за такими оцінками:

- матеріалів (за видами і групами) – собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікованою собівартістю, середньозваженою собівартістю;
- паливо – собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- запасних частин – собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- готової продукції – нормативними витратами;
- товарів в оптовій торгівлі – ідентифікованою собівартістю;
- товарів у роздрібній торгівлі – цінами продажу;
- малоцінних та швидкозношуваних предметів – середньозваженою собівартістю.

11. Аналітичний облік загальнопромислових витрат вести за такими статтями:

а) *змінні:*

- витрати на поточний ремонт основних засобів;
- витрати на охорону праці;
- витрати на електроенергію;
- знос малоцінних і швидкозношуваних предметів (спецобладнання);
- комунальні послуги;
- страхування ризиків;
- інформаційні послуги;

- витрати матеріалів;
- заробітна плата працівників, які займаються ремонтом обладнання, і відрахування на соціальні заходи;
- компенсаційні та заохочувальні виплати працівникам основного виробництва;
- амортизація основних засобів (при виробничому методі);

б) *постійні*:

- амортизація основних засобів;
- заробітна плата працівників, які обслуговують виробниче обладнання;
- відрахування на соціальні заходи;
- опалення;
- витрати на гігієну і санітарію;
- медичне страхування працівників;
- витрати на операційну оренду;
- амортизація нематеріальних активів;
- інші витрати.

*Прийняти за базу розподілу загальновиробничих витрат:*

- між витратами і собівартістю реалізованої продукції – обсяг виробництва (заробітну плату тощо);
- між об'єктами витрат – заробітну плату (відпрацьовані години, прямі витрати тощо).

12. Облік адміністративних витрат здійснювати за таким переліком статей:

- заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних засобів загальногосподарського призначення;
- витрати на операційну оренду об'єктів основних засобів;
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- витрати на відрядження працівників адміністративної сфери;
- витрати на банківські послуги;
- витрати на аудиторські, юридичні послуги;
- утримання автотранспорту загальногосподарського призначення;
- витрати на охорону;
- судові витрати;
- податки, обов'язкові збори та платежі;
- поштові та канцелярські витрати;
- інші витрати.

13. Облік витрат на збут здійснювати за такими статтями:

- заробітна плата продавців, менеджерів та іншого персоналу, які займаються збутом продукції;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних засобів, що обслуговують торговельну мережу;
- транспортні витрати;
- претензії, збитки покупців;
- створення гарантійного резерву;
- витрати на рекламу, пов'язані зі збутом;
- інші витрати.

14. Резерв сумнівних боргів визначати, виходячи із платоспроможності окремих дебіторів (на підставі класифікації дебіторської заборгованості).

15. Резерви майбутніх витрат і платежів створювати (наприклад, забезпечення оплати відпусток).

16. Застосовувати реєстри журнально-ордерної форми обліку, рекомендовані Мінфіном (Мінагрополітики) України чи розроблені самостійно форми реєстрів.

Запропонований проект наказу не слід приймати за аксіому, адже на конкретному підприємстві можуть бути зовсім інші умови діяльності. Перший Наказ про облікову політику був підготовлений на 1 січня 2000 року (на момент створення підприємства). До нього можуть вноситися зміни, виходячи із прийняття нових законодавчих актів і нормативних документів щодо організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

### **1.3. Загальні принципи побудови бухгалтерського обліку та необхідність його поділу на фінансовий і управлінський**

Впровадження ринкових механізмів, різноманітність форм власності, реформування економічних взаємовідносин в народному господарстві України і його складовій частині – агропромислового комплексу – вимагають внесення корінних змін у систему бухгалтерського обліку з метою одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень та запобігання ризику у фінансовій діяльності підприємства.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” облік поділяється на бухгалтерський і внутрішньогосподарський (управлінський). В країнах з розвинутою ринковою економікою бухгалтерський облік прийнято поділяти на дві частини: фінансовий облік і управлінський облік. Цей поділ не є самоціллю, а впливає з необхідності інформаційного забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів в умовах ринку.

Залежно від потреб користувачів облік поділяється на: фінансовий; управлінський; податковий.

В умовах ринкової економіки турбота про збереження таємниці технології виробництва, формування собівартості та прибутковості окремих видів виготовленої продукції примушує підприємців створити два автономні підрозділи бухгалтерії: зовнішню – фінансову та внутрішню – управлінську. Тому в даний час більшість науковців стверджують, що такий поділ об’єктивно зумовлений відмінностями в меті, завданнях та принципах організації зовнішньої та внутрішньої бухгалтерій.

Якщо метою фінансового обліку є надання користувачам (зовнішнім і внутрішнім) для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяль-

ності та рух грошових коштів підприємства, то метою управлінського обліку є підготовка інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством.

Виходячи із поставленої мети, фінансовий і управлінський облік мають різні завдання і об'єкти.

Що стосується внутрішньої облікової системи (управлінського обліку), то питання про те, створювати її чи ні, зазвичай, вирішує безпосередньо адміністрація (власник) підприємства.

Загальноприйнятими у міжнародній практиці принципами побудови бухгалтерського фінансового обліку на підприємстві є:

- автономності підприємства як юридичної особи, відокремленої від її власників. У фінансовій звітності відображається тільки майно підприємства;

- двоїстості (подвійності) відображення майна (активів) підприємства у нерозривному зв'язку з джерелами його утворення (пасивів);

- вартісного вимірювання активів і пасивів за історичною собівартістю на момент оцінки в національній валюті;

- індивідуалізації та персоніфікації господарських фактів на рахунках по кожному об'єкту індивідуально і кожному суб'єкту (власнику);

- доказовості шляхом оформлення кожної господарської операції (явища, факту) в первинних документах, бухгалтерських регістрах та звітності;

- безперервності реєстрації за історичний (звітний) період всіх господарських операцій;

- періодизації даних за певний визначений період щодо стану майна за відповідними активами і пасивами;

- історичної собівартості оцінки активів, виходячи з фактичних витрат на їх придбання або виробництво;

- постійності застосування обраної облікової політики протягом тривалого часу. Зміни облікової політики мають бути обґрунтовані і детально описані в примітках до фінансової звітності;

- нарахування та відповідності доходів і витрат. Доходи і витрати відображаються в обліку в тому періоді, в якому вони були здійснені;

- продажу (реалізації), при якому моментом реалізації та визнання доходу є момент відвантаження продукції і передачі права вла-

сності на неї від постачальника до покупця;

- обачності (обережності), при якому доходи обліковуються, коли можливість їх отримання стає цілком визначеною подією, тоді як витрати та втрати повинні відображатись, коли їх здійснення є ймовірною можливою подією;

- суттєвості, при якому в бухгалтерському обліку мають бути відображені всі важливі, суттєві події, господарські операції.

Управлінський облік також побудований на загальноприйнятих принципах бухгалтерського фінансового обліку. В той же час, управлінський облік як система, має і свої властиві принципи:

- оцінки результатів діяльності структурних підрозділів (бригади, ферми, цеху). Передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства, починаючи від здійснення витрат і виробництва до реалізації продукту;

- прийнятності й багаторазового використання інформації в усіх видах управлінської діяльності;

- бюджетного методу управління. Бюджетом (кошторисами) охоплюються процеси постачання, виробництва і реалізації. В кошторисах знаходять відображення витрати на виробництво і доходи від окремих видів діяльності як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому.

Управлінський облік, як і фінансовий, виконує інформаційну, контрольну і управлінську функції. Разом з тим, управлінському обліку властива специфічна прогностична функція. На підставі аналізу і оцінки фактичних результатів діяльності управлінський облік забезпечує перспективне планування і координування розвитку підприємства в майбутньому.

Таким чином, об'єктивна необхідність розподілу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський впливає із:

- прагнення до збереження суворої таємниці облікових даних, насамперед управлінської бухгалтерії;

- різниці між користувачами інформаційних даних обох бухгалтерій (фінансової та управлінської) і законодавчої регламентації звітності;

- пріоритету внутрішніх користувачів інформації, що зумовив виникнення управлінського обліку;

- подвійного характеру обліку, що зумовив поділ на внутрішній (управлінський) і зовнішній (фінансовий).

## 1.4. Об'єкти фінансового і управлінського обліку

**Фінансовий облік** – це комплексний синтетичний облік всіх засобів і коштів та всієї економічної діяльності підприємства, фірми. До нього входить аналітичний облік розрахунків з постачальниками, покупцями, іншими організаціями та особами, а також аналітичний облік фінансових операцій (облік акцій, дивідендів, облігацій, векселів, кредитів і процентів, інвестицій тощо).

Об'єктами фінансового обліку, які підлягають обов'язковому відображенню, є:

1) активи підприємства: основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, довгострокові і короткострокові фінансові інвестиції, довгострокові і поточні біологічні активи, виробничі запаси, розрахунки з дебіторами (дебіторська заборгованість всіх видів), кошти, інші активи;

2) джерела власних засобів: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал, резервний капітал, забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування і цільові надходження, нерозподілений прибуток, інші джерела власних засобів;

3) зобов'язання підприємства (пасиви): довгострокові кредити банків і позикові кошти, короткострокові кредити банків і позикові кошти, розрахунки з кредиторами (кредиторська заборгованість всіх видів), інші короткострокові зобов'язання;

4) доходи підприємства за їх видами і витрати підприємства за їх економічними елементами;

5) фінансові результати діяльності підприємства та їх розподіл;

6) господарські процеси та операції, що здійснюються з наведеними вище об'єктами.

За даними фінансового обліку визначається прибуток або збиток підприємства і складається фінансова звітність.

Фінансовий облік зобов'язані вести всі підприємства і організації незалежно від форм власності, розмірів, видів діяльності.

Фінансовий облік і звітність регулюються державою, стандартами різних рівнів. Інформація фінансового обліку використовується внутрішніми і зовнішніми (постачальниками, податковими органами, банками, інвесторами та ін.) користувачами.

**Управлінський облік** ведеться підприємствами, фірмами для забезпечення внутрішніх інформаційних потреб керівництва даного

підприємства, фірми. Головним при цьому є своєчасне одержання детальної, достовірної інформації про прибутки і витрати як на підприємстві в цілому, так і в його окремих підрозділах. В рамках управлінського обліку здійснюється детальний облік витрат і калькуляція собівартості випущеної продукції, виконаних робіт і наданих послуг.

Об'єктами управлінського обліку є виробничі ресурси, господарські процеси та їх результати на різних рівнях управління (підприємства, підрозділу, структурної одиниці тощо).

Важливим для управлінського обліку є вирішення таких завдань:

- визначення очікуваного прибутку від того чи іншого економічного заходу (купівлі та продажу майна, короткострокових чи довгострокових інвестицій, кредитів);
- складання прогнозу про рентабельність випуску нових видів продукції на основі результатів дослідження ринку збуту;
- складання прогнозу про фінансовий стан підприємства, фірми на перспективу, фінансова оцінка альтернативних варіантів її розвитку та ін.

В управлінському обліку широко використовуються методи фінансової математики, спеціальні статистичні методи математичного прогнозування.

Підприємства самостійно обирають форму організації управлінського обліку виходячи із особливостей діяльності, структури і розмірів підприємства, вимог управління.

Господарюючі суб'єкти самостійно вибирають і визначають систему обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Підприємства можуть калькулювати собівартість продукції (робіт, послуг) за повними, неповними (прямими або змінними), стандартними (нормативними) витратами або комбінуванням цих методів.

Підприємства самостійно розробляють склад і зміст внутрішньої звітності з метою забезпечення всіх рівнів управління необхідною інформацією для контролю діяльності, прогнозування виробництва і управління.

Інформація управлінського обліку є комерційною таємницею і тільки з дозволу адміністрації підприємства або за рішенням органів суду чи прокуратури можливе ознайомлення з даними реєстрів та внутрішньої звітності управлінського обліку. Комерційну таємницю відносно змісту цієї інформації зобов'язані зберігати службовці під-

приємства та аудитори, що надають послуги з управлінського обліку і мають доступ до інформації.

### **1.5. Порівняльна характеристика управлінського і фінансового обліку**

У зарубіжній і вітчизняній літературі досить детально висвітлені питання організації і принципів побудови фінансового та управлінського обліку, їх завдання, особливості, відмінності. Стверджують, що управлінський облік є продовженням фінансового обліку і використовується перш за все для відображення внутрішніх операцій підприємства (компанії). Його призначення – забезпечити інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення конкретних виробничих цілей. До бухгалтерської інформації, створеної і підготовленої для використання керівництвом, застосовуються інші правила, ніж до інформації, призначеної для зовнішніх користувачів.

Разом з тим, управлінський облік є не тільки продовженням, а й подальшим поглибленням, деталізацією даних бухгалтерського фінансового обліку. В першу чергу це стосується деталізації в частині затрат та доходів діяльності, коли розкривається ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень.

Управлінський облік за інформаційним змістом і колом вирішуваних завдань набагато ширший і різноманітніший, ніж фінансовий. Він повністю підпорядкований запитам менеджерів підприємства. Спільними рисами фінансового і управлінського обліку є:

- обидва ґрунтуються на даних єдиної інформаційної системи обліку;
- спираються на концепцію відповідальності в управлінні господарськими об'єктами;
- їх інформація служить для прийняття рішень, хоча й різної спрямованості.

Відмінні риси фінансового і управлінського обліку наведені у таблиці 2.

**Основні споживачі (користувачі) інформації.** Споживачі традиційних фінансових звітів знаходяться поза підприємством (компанією), яке готує звіт. Внутрішні аналітичні звіти, що готуються бухгалтером підприємства, використовуються управлінцями. Особливе



значення приділяється представленню необхідної інформації особам, які відповідають за певну діяльність.

**Таблиця 2**

**Порівняння фінансового і управлінського обліку**

<b>Основні критерії порівняння</b>	<b>Фінансовий облік</b>	<b>Управлінський облік</b>
1. Основні споживачі інформації	Особи і організації поза господарською одиницею (зовнішні споживачі)	Різні рівні внутрішньогосподарського управління
2. Типи систем обліку	Система подвійного запису	Не обмежений системою подвійного запису; використовується будь-яка система, яка дає результат
3. Обмеження	Обов'язкове дотримання загальноприйнятих принципів і стандартів бухгалтерського обліку	Нема норм і обмежень; єдиний критерій – придатність (корисність) інформації
4. Використовувані вимірники	Грошові, кількісні (рідко)	Будь-яка відповідна грошова або натуральна одиниця вимірювань: робочий час, години роботи машини і т.д.
5. Основний об'єкт аналізу	Господарська одиниця в цілому	Різні структурні підрозділи господарської одиниці
6. Частота складання звітності	Періодично, на регулярній основі	Коли необхідно; може складатись і нерегулярно
7. Ступінь надійності	Вимагає об'єктивності, історичний за природою	Дуже залежить від мети планування, але в разі необхідності використовуються точні дані

**Типи систем обліку.** Фінансові звіти складаються у вартісній оцінці і відображають сальдо всіх рахунків, які включають в головну книгу компанії. Перш ніж вносити фінансові дані в головну книгу, основні операції і суми необхідно прокодувати, узгодити і перетворити у форму, необхідну для бухгалтерської системи подвійного запису. Спеціальні журнали, бухгалтерські книги, що використовуються для обробки фінансової облікової інформації, основані на системі подвійного запису.

Розрахунки і рух бухгалтерської інформації всередині компанії не обов'язково повинні ґрунтуватись на формі подвійного запису. Інформація може відображатись не тільки у вартісній оцінці, а й в інших вимірниках. Одержана інформація не повинна нагромаджуватись і проходити через рахунки головної бухгалтерської книги, як у фінансовому обліку. Спеціальні звіти можуть готуватись для певних потреб менеджера, і процес на цьому закінчується. Головним критерієм для створення внутрішніх систем обліку є те, що одержані звіти і розрахунки повинні задовольняти інформаційні вимоги управління.

**Обмеження.** Фінансовий облік займається складанням звітів про фінансову діяльність підприємства (компанії). Оскільки фінансові звіти готуються головним чином для людей, що працюють поза компанією, бухгалтери повинні дотримуватись загальноприйнятих стандартів і принципів обліку, які регулюють запис, оцінку і передачу фінансової інформації. Прикладом таких принципів можуть бути: забезпечення відповідності доходів і видатків; відображення товарно-матеріальних цінностей в звітах, або по собівартості, або по ринковій ціні (в залежності від того, що менше); відображення у звітах основних засобів по вартості придбання і т.д.

Управлінський облік має тільки одне обмеження: застосовувана практика або техніка обліку повинна давати корисну інформацію.

**Використовувані вимірники.** В фінансовому обліку вся інформація представляється в грошовому вимірнику. Операції, що узагальнюються в фінансових звітах, вже здійснені і їх фінансові наслідки об'єктивно виміряні.

Бухгалтер по управлінському обліку використовує для аналізу не тільки грошовий вимірник, а й такі показники, як трудова година, години роботи машини та одиниці виміру продукції або вимірники виконаної роботи.

**Основний об'єкт аналізу.** Зазвичай, фінансовий облік реєструє і формує звіти про активи, чисту вартість капіталу за мінусом зобов'язань і чистий дохід компанії як єдиного цілого. Фінансові звіти сумують операції всієї компанії.

Управлінський облік переважно включає аналіз діяльності різних підрозділів (центрів затрат; структурних підрозділів, відділень).

**Частота складання звітності.** Фінансові звіти, які складаються для зовнішнього користувача, переважно готуються на регулярній основі: щомісячно, щоквартально, щорічно.

В управлінському обліку звіти можуть складатись регулярно або нерегулярно. Головне, щоб кожен звіт був корисним своєму одержувачу і підготовлялись в потрібний для нього час.

**Ступінь надійності.** Фінансова інформація охоплює фактичні дані, підсумовані для споживача на перше число. Ця інформація відображає операції, які уже завершені, і тому вона визначається об'єктивно і піддається перевірці.

Управлінський облік головним чином займається плануванням і контролем за внутрішніми операціями. Планування і прийняття управлінських рішень – це діяльність, яка в більшій мірі спрямована в майбутнє. Операції по витратах і доходах за минулий період хоч і корисні для визначення тенденцій, звичайно, уже не важливі в плануванні, і їх треба замінити суб'єктивними оцінками майбутніх подій.

Таким чином, якщо фінансовий облік основний наголос робить на повне і точне пояснення та розкриття результатів операцій підприємства (компанії), то управлінський облік прагне допомогти керівництву досягти своєї мети.

У таблиці 2 наведені тільки основні критерії порівняння фінансового і управлінського обліку. Таких критеріїв є значно більше. Але не дивлячись на те, всі вони підтверджують необхідність поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський.

Україна ввійшла в ринкову економіку і підприємства змушені будуть, так чи інакше, вести два підрозділи бухгалтерії: фінансову – для зовнішніх користувачів і себе; управлінську – суто свою внутрішню для управління. Внутрішня (управлінська) бухгалтерія забезпечить надійний захист таємної інформації, з одного боку, і сприятиме вишукуванню найбільш оптимальних рішень – з другого. В той же час, об'єктивна і повна інформація фінансового обліку переконає зовнішніх інвесторів в доцільності своїх вкладень у розвиток даного підприємства.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Що таке нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку?
2. Що таке облікова політика і які її складові?
3. Чим викликана необхідність поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський?
4. Які об'єкти фінансового і управлінського обліку?
5. Дайте порівняльну характеристику фінансового і управлінського обліку (спільні і відмінні риси).

# ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК – 1

## Розділ 2. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

### 2.1. Економічний зміст та завдання обліку грошових коштів і фінансових інвестицій

Для здійснення виробничої діяльності кожне підприємство повинно мати в необхідній кількості оборотні засоби. В складі оборотних засобів важливе місце займають кошти, які потрібні для розрахунків за придбані матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги; для оплати зобов'язань перед фінансовими органами по платежах у бюджет, установами банку за одержані кредити, виплати заробітної плати тощо.

Основними джерелами надходження коштів є виручка від реалізації продукції, виконаних робіт для інших підприємств, інші надходження коштів.

Підприємства зберігають свої вільні кошти на рахунках в установах банків України за своїм вибором і за згодою цих банків. Підприємства (підприємці), які відкрили рахунки в установах банків, зберігають на цих рахунках свої кошти на договірних умовах і здійснюють розрахунки за своїми зобов'язаннями в безготівковій та готівковій формі в порядку, установленому нормативно-правовими актами Національного банку України.

Підприємства можуть проводити фінансові інвестиції під якими розуміють активи, що утримуються з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів, роялті тощо. Носіями таких активів є цінні папери.

Для обліку грошових коштів у Плані рахунків передбачені рахунки: 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти”. Фінансові інвестиції обліковують на рахунках 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” і 35 “Поточні фінансові інвестиції”. Всі ці рахунки основні, входять до рахунків коштів, по відношенню до балансу – активні.

Облік коштів і фінансових інвестицій повинен забезпечити: виконання операцій з грошовими коштами за розрахунками з постачальниками і підрядниками, покупцями і замовниками, різними дебіторами і кредиторами; контроль за дотриманням касової і розрахункової

дисципліни; своєчасне і правильне документальне оформлення операцій з руху грошових коштів, щоденний контроль за збереженням готівки і цінних паперів у касі підприємства; своєчасну звірку даних підприємства і установи банку; своєчасне ведення операцій з фінансовими інвестиціями і правильний розподіл прибутку від їх здійснення; своєчасне і правдиве відображення інформації про рух коштів і фінансових інвестицій у фінансовій звітності.

## **2.2. Облік касових операцій**

Касові операції здійснюються відповідно до “Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні”, затвердженим постановою Правління Національного банку України № 637 від 15 грудня 2004 року.

Усі операції по руху грошей здійснює спеціальна особа – касир, який несе повну матеріальну відповідальність за збереження грошей і цінних паперів в касі. Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам. На підприємствах, де за штатним розписом не передбачена посада касира, обов’язки останнього можуть виконуватися бухгалтером чи іншими працівниками за письмовим розпорядженням керівника підприємства за умови укладання з ними угоди про повну матеріальну відповідальність.

У разі відсутності касира (у зв’язку з хворобою тощо) цінності, що передані йому під відповідальність, перераховуються іншим касиром, якому вони передаються, у присутності керівника та головного бухгалтера або в присутності комісії, призначеної керівником підприємства. Про результати перерахування і передавання цінностей складається акт за підписами зазначених осіб.

На підприємстві повинні бути створені всі необхідні умови для надійного зберігання грошей. Уся готівка і цінні папери на підприємствах зберігаються, як правило, у вогнетривких металевих шафах, які після закінчення роботи закривають ключем і опечатують сургучною печаткою касира. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються в касира, а дублікати – в опечатаних касиром пакетах зберігаються в керівника підприємства. В касі забороняється зберігати гроші і цінні папери, які не належать даному підприємству.

Зберігати в касі готівку дозволяється в межах лімітів, які установлюються підприємством самостійно на підставі розрахунку. Роз-

рахунок залишку ліміту готівки в касі підписується головним бухгалтером та керівником підприємства і затверджується внутрішнім наказом (розпорядженням підприємства). Розрахунок ліміту готівки в касі проводиться на підставі середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси протягом трьох будь-яких місяців підряд з останніх дванадцяти, що передують терміну встановлення (перегляду) ліміту каси. Якщо підприємство розпочинає свою діяльність, то на перші три місяці їх роботи ліміт каси встановлюють відповідно до прогнозних розрахунків з подальшим переглядом за фактичними показниками діяльності.

Уся готівка, що перевищує ліміт каси підлягає зарахуванню на рахунки в терміни, визначені підприємством і встановлені за погодженням з тим банком, у якому відкрито рахунок підприємства.

При цьому необхідно дотримуватися таких вимог:

– для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де є банки або оператори поштового зв'язку, – щодня (у день надходження готівкової виручки);

– для підприємств, у яких час закінчення робочого дня, що встановлений правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіком змінності відповідно до законодавства України, не дає змоги забезпечити здавання готівкової виручки в день її надходження, – наступного за днем надходження готівкової виручки до каси;

– для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де немає банків чи операторів поштового зв'язку, – не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів.

Установлені згідно із зазначеними вимогами терміни здавання готівкової виручки підприємствами узгоджуються з банком і визначаються в договорах банківського рахунку між підприємствами та банками.

Перевищення ліміту допускається тільки в дні виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів (доходів), протягом трьох робочих днів. Невикористані суми грошей повертаються в банк.

Якщо з різних причин підприємством не встановлено ліміт каси, то він вважається нульовим, а вся готівка, що перебуває в касі наприкінці робочого дня, вважається понадлімітною. На суму перевищення ліміту застосовується фінансова санкція.

Видача готівки в підзвіт проводиться з каси підприємства за умови повного звіту конкретної особи за раніше виданими їй сумами. Видача готівкових коштів під звіт на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту, дозволяється на термін не більше 10 робочих днів від дня видачі готівкових коштів під звіт, а на всі інші виробничі (господарські) потреби на термін не більше двох робочих днів, включаючи день отримання готівкових коштів під звіт.

Слід зауважити, що підприємства, які виробляють та переробляють сільськогосподарську продукцію, різних організаційно-правових форм можуть установлювати (переглядати) ліміт каси на період заготівлі та переробки сільськогосподарської продукції згідно з фактичними показниками їх касових оборотів (надходження або видачі готівки) за будь-які три місяці сезону виробництва (переробки) сільськогосподарської продукції попереднього року.

Розрахунки готівкою підприємств між собою та з підприємцями і фізичними особами проводяться як за рахунок коштів, одержаних з кас банків, так і за рахунок готівкової виручки, отриманої від реалізації товарів (робіт, послуг), та інших касових надходжень. Слід зазначити, що сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) не повинна перевищувати 10000 гривень протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами. Десятитисячне обмеження введено постановою Правління Національного банку України “Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку” від 09.02.2005 р. №32.

Платежі понад установлену граничну суму проводяться виключно в безготівковому порядку. Зазначені обмеження не стосуються: розрахунків підприємств з фізичними особами, бюджетами та державними цільовими фондами; добровільних пожертвувань та благодійної допомоги; розрахунків підприємств за спожиту ними електроенергію; використання коштів, виданих на відрядження; розрахунків підприємств між собою під час закупівлі сільськогосподарської продукції.

Готівкова виручка підприємства (підприємців) може використовуватися ними для забезпечення потреб, що виникають у процесі їх функціонування, а також для проведення розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами за податками і зборами (обов'язковими платежами). Підприємства, що мають податковий

борг, здійснюють виплати, що пов'язані з оплатою праці (крім виплат через екстрені (невідкладні) обставини), виключно за рахунок коштів, одержаних з установ банків.

Касові операції оформляються документами, типові форми яких затверджені Держкомстатом України і мають застосовуватися на всіх підприємствах незалежно від їх відомчої підпорядкованості і форми власності.

Приймання готівки в касу оформляється “Прибутковим касовим ордером” (форма № КО-1), підписаним головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою. Про приймання грошей видається квитанція за підписами головного бухгалтера або особи, ним уповноваженої, і касира, завірена печаткою (штампом) касира або відбитком касового апарата.

Гроші з каси видаються за “Видатковим касовим ордером” (форма № КО-2), підписаним керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими. До видаткових ордерів можуть додаватися заява на видачу готівки, розрахунки тощо. Якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах (заявах, рахунках тощо) є дозвільний напис керівника підприємства, то його підпис на видаткових касових ордерах необов'язковий.

Приймання і видача грошей за касовими ордерами можуть проводитися тільки в день їх складання. Ніяких виправлень в прибуткових і видаткових ордерах не допускається. Вони заповнюються чорнилом (кульковою ручкою), за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних записів чи іншими способами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання документів.

Видача грошей з каси може проводитись і за іншими документами: платіжній відомості – при видачі заробітної плати; за дорученням – якщо особа доручає одержати свої гроші іншій особі. При цьому видатковий касовий ордер складають на загальну суму виданої заробітної плати по платіжній відомості, а якщо гроші видаються за дорученням, то в ордері вказують, на чие прізвище, ім'я, по батькові виписане доручення.

По закінченні терміну видачі заробітної плати готівкою у платіжній (розрахунково-платіжній) відомості навпроти прізвища осіб, яким не виплачено заробітну плату, касир проставляє штамп або робить відмітку від руки “Депоновано” і складає реєстр депонованих



сум. У платіжній відомості робиться помітка про фактично виплачену суму готівки і суму, яку необхідно депонувати і завіряється підписом касира.

Прибуткові та видаткові ордери нумеруються окремо в послідовності від початку до закінчення року і реєструються бухгалтерією в “Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів” (форми № КО-3, КО-3а). Журнал форми КО-3 за побудовою є одностороннім документом і відкривається окремо на прибуткові і окремо на видаткові касові документи. Журнал форми КО-3а є двостороннім, в якому прибуткові касові ордери реєструються в лівій частині, а прибуткові – у правій частині документа.

Рух грошей у касі касир відображає в “Касовій книзі” (форма № КО-4). Книга повинна бути пронумерована, прошнурована і опечатана сургучною або мастичною печаткою. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства – юридичної особи. Записи в книзі ведуться у двох примірниках через копіювальний папір. Перший примірник залишається у касовій книзі, а другий – відривається і разом з прибутковими і видатковими касовими ордерами та іншими документами передається в бухгалтерію. Другі примірники аркушів касової книги правлять “Звітом касира”. Записи в книгу проводяться по кожному ордеру, щоденно в кінці дня виводяться залишки по касі.

Облік руху грошей у касі ведеться на рахунку 30 “Каса”, який має два субрахунки: 301 “Каса в національній валюті”, 302 “Каса в іноземній валюті”. При цьому “Касову книгу” ведуть окремо по руху коштів в національній та іноземній валюті.

У дебет рахунку 30 “Каса” записують надходження грошей в касу в кореспонденції з кредитом рахунків: 14 – повернення довгострокових фінансових інвестицій або оплата дивідендів за ними; 18 – погашення довгострокової дебіторської заборгованості; 31 – одержання грошей з рахунків у банку; 36,37,70 – надходження виручки від реалізації продукції, робіт і послуг; 37 – погашення поточної дебіторської заборгованості, в тому числі повернення невикористаних підзвітних сум, покриття завданих збитків, повернення позичок, виданих раніше працівникам на індивідуальні потреби; 41 – оплата пайових внесків готівкою; 46 – одержання коштів в оплату акцій, на які підписались акціонери; 50,60 – одержання позичок банку; 52 – надходження виручки від продажу облігацій; 71 – оприбуткування лишків коштів, вияв-

лених при інвентаризації каси; виручка від реалізації оборотних активів (крім продукції, товарів, робіт і послуг); курсова різниця за валютою, що знаходиться в касі; 73 – отримання дивідендів (відсотків) готівкою; 74 – отримання готівки від реалізації необоротних активів і фінансових інвестицій; 75 – отримання готівки у відшкодування збитків від надзвичайних подій та ін.

У кредит рахунку 30 “Каса” записують витрачання грошей з каси в кореспонденції з дебетом рахунків: 31,33 – внесення сум у банк готівкою; 35 – придбання поточних фінансових інвестицій (цінних паперів); 37 – видача підзвітним особам; 53 – погашення заборгованості перед орендодавцем; 65 – видача матеріальної допомоги; 66 – видача оплати праці; 67 – виплата дивідендів; 94 – суми виявленої нестачі готівки, сплата штрафів, пені та ін.

Облік операцій по кредиту рахунку 30 “Каса” ведуть у Журналі 1, який використовують для записів протягом року. Підставою для заповнення цього реєстру є звіти касира (другий примірник касової книги), в яких проти кожної суми проставляють номер кореспондуючого рахунку. Операції з однаковою кореспонденцією рахунків об’єднують і записують у Журнал однією сумою. Наприкінці кожного місяця в Журналі визначають підсумки кредитових оборотів рахунку 30 у кореспонденції з іншими рахунками, які, після звірки з іншими реєстрами, записують у Головну книгу. Для обліку операцій за дебетом рахунку 30 “Каса” призначена Відомість 1.1. У Відомості 1.1 підраховують підсумки по дебету рахунку 30 і визначають сальдо на перше число наступного за звітним місяця.

Для обліку операцій по іноземній валюті використовують окремий розворот Журналу 1 та Відомості 1.1. Записи здійснюють на підставі звітів касира, що складаються по кожній іноземній валюті зокрема. Операції реєструють в іноземних грошових одиницях та в гривнях за курсом Національного банку України у відповідності з чинним законодавством.

В окремому розділі Журналу 1 наводяться аналітичні дані до рахунку 30 “Каса”, в якому відображають надходження і витрачання готівкових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Сільськогосподарські підприємства облік касових операцій ведуть у Журналі-ордері № 1 сг. та відомості до нього.

В кінці місяця кредитові обороти рахунку 30 “Каса” Журналу 1 (Журналу-ордера № 1 сг.) переносять у Головну книгу. Обороти за дебетом каси в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Залишок грошових коштів на кінець місяця, що вказаний у відомості до Журналу 1 (Журналу-ордера № 1 сг.), повинен відповідати залишку останнього в даному місяці касовому Звіту касира і даним Головної книги.

Загальна схема обліку касових операцій наведена на рисунку 1.



**Рис. 1. Загальна схема обліку касових операцій**

Облік касових операцій може здійснюватись з використанням комп'ютерних засобів. При цьому реєстрація прибуткових і видаткових касових ордерів відбувається у “Вкладному аркуші журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів”. За згодою касира і за умови забезпечення повного зберігання касових документів касова книга також може вестись автоматизованим способом, при якому інформація формується у “Вкладному аркуші касової книги”. Одночасно з ним формується “Звіт касира”. “Вкладний аркуш касової книги” і “Звіт касира” мають складатися до початку наступного робочого дня, мати однаковий зміст і вміщувати усі реквізити, передбачені формою касової книги.

З метою забезпечення зберігання і зручності використання “Вкладний аркуш касової книги” протягом року зберігається касиром

окремо за кожний місяць. Після закінчення календарного року “Вкладний аркуш касової книги” формується у підшивки в хронологічному порядку. Загальна кількість аркушів за рік засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства – юридичної особи, а підшивки формуються в книгу, яка скріплюється печаткою підприємства – юридичної особи. Після закінчення календарного року касова книга на електронних носіях має передаватися для зберігання протягом 36 місяців в архів підприємства – юридичної особи.

Бухгалтерські реєстри з обліку касових операцій (журнал, відомість, головна книга) одержують у вигляді відповідних машинограм.

У строки, встановлені керівником підприємства, але не рідше одного разу на квартал проводиться раптова ревізія каси з покуп'юрним перерахуванням усіх грошей і перевіркою інших цінностей, що знаходяться в касі. Ревізію проводить ревізійна комісія, призначена керівником підприємства. Результати ревізії оформляють актом. Лишки грошей оприбутковують на рахунок 30 “Каса”, а нестачі відносять на винних осіб (касира).

Відповідальність за дотримання касової дисципліни покладається на керівників підприємств (підприємців), головних бухгалтерів, керівників фінансових служб і касирів.

### **2.3. Облік коштів на рахунках у банках**

Порядок ведення обліку коштів на рахунках в банках регламентується чинним законодавством України і нормативними актами Національного банку України.

Відповідно до Інструкції “Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті”, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 21.01. 2004 р. № 22, безготівкові розрахунки здійснюються за такими формами розрахункових документів: платіжними дорученнями, платіжними вимогами-дорученнями, заявами на акредитиви, розрахунковими чеками, векселями, зобов'язаннями на одержання позик банку та іншими документами.

**Розрахунки із застосуванням платіжних доручень.** Платіжне доручення – документ, який є письмово оформленим дорученням клієнта банку, що його обслуговує, на перерахування визначеної суми коштів зі свого рахунку. Банк приймає до виконання платіжне дору-

чення за умови, якщо сума цього платіжного доручення не перевищує суму, що є на його рахунку.

Платіжне доручення оформляється платником та подається в банк, що його обслуговує, не менше ніж у двох примірниках і приймається банком до виконання протягом десяти календарних днів з дати його виписки. Розрахунки за дорученнями можуть здійснюватись: за фактично відвантаженою/проданою продукцією (виконані роботи, надані послуги); у порядку попередньої оплати – якщо такий порядок розрахунків встановлено законодавством та/або обумовлено в договорі; для завершення розрахунків за актами звірки взаємної заборгованості підприємств, які складені не пізніше терміну, встановленого чинним законодавством; для перерахування підприємствами сум, які належать фізичним особам (заробітна плата, пенсії тощо), на їх рахунки, що відкриті в банках; для сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та/або державних цільових фондів; в інших випадках відповідно до укладених договорів та/або чинного законодавства.

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

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

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

верхня – вимога постачальника (одержувача коштів) безпосередньо до покупця (платника) оплатити вартість поставленої йому за договором продукції (виконаних робіт, наданих послуг);

нижня – доручення платника своєму банку перерахувати з його рахунку відповідну суму.

Вимога-доручення заповнюється одержувачем коштів і надсилається безпосередньо платнику. Доставку вимог-доручень платнику

може здійснювати і банк одержувача через банк платника. Для гарантованої доставки платникам вимог-доручень рекомендується передавати їх у комплекті з розрахунковими і відвантажувальними документами за поставлену згідно з договором продукцію. У разі згоди оплатити вимогу-доручення, платник заповнює нижню частину цього документа і здає в банк, що його обслуговує. Платіжні вимоги-доручення приймаються банком протягом двадцяти календарних днів з дати оформлення (день оформлення не враховується). Банк приймає до оплати вимогу-доручення в сумі, яка може бути сплачена за наявними коштами на рахунку платника. У разі відмови платника сплатити вимогу-доручення, про мотиви відмови платник повідомляє безпосередньо одержувачу коштів у порядку і строки, обумовлені договором.

**Порядок здійснення розрахунків чеками.** Чеки застосовуються для здійснення розрахунків у безготівковій формі між юридичними особами, а також фізичними та юридичними особами з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари, виконані роботи та надані послуги. Розрахунковий чек – це документ, що містить письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) установі банку (банку-емітенту), яка веде його рахунок, сплатити чекодержателю (одержувачу коштів за чеком) зазначену суму коштів.

Для отримання чекової книжки підприємство подає в банк, що його обслуговує, заяву за підписами уповноважених осіб, яким надане право підпису документів для здійснення розрахунково-грошових операцій, із відбитком його печатки. У чековій книжці зазначається сума ліміту, яка депонується чекодавцем коштів, і може бути використана при розрахунках чеками. Для цього із заявою на видачу чекової книжки в банк подається платіжне доручення для перерахування коштів на окремий рахунок.

За розрахунків чеками – чеки з чекової книжки виписуються в момент здійснення платежу і видаються чекодавцем за отримані ним товари та надані послуги. Чекодержатель здає в банк чеки в результаті чого кошти списуються з відповідного рахунку чекодавця та зараховуються на рахунок чекодержателя. У разі припинення клієнтом подальших розрахунків чеками та наявності невикористаного ліміту за чековою книжкою до закінчення строку її дії чекодавець подає її в банк разом з дорученням (фізична особа – із заявою) для зарахування невикористаного залишку ліміту на той рахунок, з якого депонували-

ся кошти. Невикористані чеки після закінчення строку дії чекової книжки (1 рік) або вичерпання ліміту підлягають поверненню до банку, що видавав чекову книжку, де вони мають бути погашені. За бажанням клієнта банк може продовжити строк дії чекової книжки або клієнт може поповнити її ліміт у разі його вичерпання.

На підприємстві чекові книжки видають під звіт працівникам для здійснення розрахунків. З метою контролю окремо облічують чекові книжки на субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” та субрахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”. При видачі чекової книжки під звіт дебетують субрахунок 372 і кредитують субрахунок 685. Після подання підзвітною особою звіту про використання чеків проводиться зворотній запис.

**Розрахунки акредитивами.** Акредитив – це форма розрахунків при якій банк-емітент за дорученням свого клієнта (заявника акредитива) зобов’язаний:

- виконати платіж третій особі (бенефіціару) за поставлені товари, виконані роботи та надані послуги;
- надати повноваження іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж.

Умови та порядок проведення акредитивної форми розрахунків передбачаються у договорі між бенефіціаром і заявником акредитива. Бенефіціар – юридична особа на користь якої виставлений акредитив (продавець, виконавець робіт або послуг тощо). Банк-емітент – банк платника, що відкриває акредитив своєму клієнту. Банк-емітент може відкривати покритий акредитив (завчасно заброньовані кошти на окремому рахунку), непокритий акредитив (у разі тимчасової відсутності коштів на рахунку платника банк відкриває акредитив за рахунок кредиту). Строк дії акредитива в банку-емітенті встановлюється покупцем у межах 15 днів, у разі необхідності керівник банку може продовжити строк дії акредитиву на 10 днів. Невикористаний акредитив повертається на рахунок, з якого він виставлявся.

Розрахунки векселями, зобов’язаннями на одержання позик банку та іншими документами будуть розглянуті в наступних темах.

При списанні грошових коштів з рахунку підприємства за касове і розрахункове обслуговування здійснених господарських операцій банк виписує меморіальний ордер.

Підприємства зберігають вільні кошти, призначені для потреб виробничо-фінансової діяльності, на рахунках, які відкривають у ба-

нку на підставі укладених договорів щодо розрахунково-касового обслуговування. Можуть відкриватись поточні та інші рахунки як в національній, так і в іноземній валюті.

Для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку і можуть бути використані для поточних операцій, призначений рахунок 31 “Рахунки в банках”. За дебетом рахунку 31 відображають надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання. Рахунок 31 “Рахунки в банках” має такі субрахунки: 311 “Поточні рахунки в національній валюті”, 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”, 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”, 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”.

Субрахунки 311 і 313 призначені для узагальнення інформації про наявність та рух коштів в національній валюті, а субрахунки 312 і 314 – в іноземній валюті.

Відкриваються і закриваються рахунки згідно з Інструкцією “Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах”, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 12 листопада 2003 року № 492 з наступними змінами і доповненнями.

Умови відкриття рахунку та особливості його функціонування сторони визначають в договорі банківського рахунку або банківського вкладу, які укладаються в письмовій формі. Відповідно до інструкції банки відкривають своїм клієнтам за договором банківського рахунку поточні рахунки, а за договором банківського вкладу – вкладні (депозитні) рахунки.

Під **поточним рахунком** слід розуміти рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору та вимог законодавства України. До поточних рахунків належать також: рахунки за спеціальним режимом їх використання; поточні рахунки типу “Н”, що відкриваються в національній валюті офіційним представництвом і представництвом юридичних осіб – нерезидентів, які не займаються підприємницькою діяльністю на території України; поточні рахунки типу “П”, що відкриваються в національній валюті постійним представництвом; карткові рахунки, що відкриваються для обліку операцій за платіжними картками.



Під **вкладним (депозитним) рахунком** розуміють рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей, що передаються клієнтом в управління на встановлений термін або без зазначення такого терміну під визначений відсоток і підлягають поверненню клієнту відповідно до законодавства України та умов договору.

Поточні рахунки відкриваються підприємствам усіх видів та форм власності, а також їх відокремленим підрозділам, а також фізичним особам – суб'єктам підприємницької діяльності, для зберігання грошових коштів та здійснення усіх видів операцій за цими рахунками відповідно до чинного законодавства України. Поточні рахунки відкриваються фізичним особам для зберігання коштів, отримання готівки та проведення безготівкових розрахунків у національній валюті з юридичними та іншими фізичними особами.

Поточний валютний рахунок може бути відкритий: юридичним особам – резидентам України; фізичним особам (підприємцям) – резидентам України; представництвом юридичної особи – нерезидентам; дипломатичним, консульським, торговельним та іншим представництвом іноземних держав; іноземним інвесторам (юридичним і фізичним особам); фізичним особам (не підприємцям) – нерезидентам України.

Клієнти банку можуть відкривати лише один рахунок для формування статутного капіталу господарського товариства (в іноземній та/або національній валюті) і один рахунок (в іноземній та/або національній валюті) за кожною угодою спільної діяльності без створення юридичної особи. Юридичні і фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності мають право відкривати необмежену кількість рахунків за своїм вибором і згодою банків. У випадку відкриття двох і більше поточних рахунків у національній валюті власник рахунку визначає один з рахунків як основний, з якого буде погашатись заборгованість у примусовому (безспірному) порядку.

Учасники безготівкових розрахунків відкривають у будь-яких банках України рахунки за власним вибором і за згодою цих банків.

Для відкриття поточних рахунків та вкладних (депозитних) рахунків підприємства подають установам банків такі документи:

– заяву на відкриття рахунку встановленого зразка, яка підписується керівником і головним бухгалтером власника рахунку. Якщо в

штаті немає посади головного бухгалтера чи особи, що виконує його обов'язки, заява підписується лише керівником;

- копію свідоцтва про державну реєстрацію в органі державної виконавчої влади, іншому органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, засвідчену нотаріально чи органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію;

- один з примірників належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту/засновницького договору/установчого акта/положення) або його копію, засвідчену нотаріально. Установа банку, в якій відкриваються рахунки, ставить відмітку про відкриття такого рахунку на тому примірнику статуту (положення), на якому стоїть відмітка податкової адміністрації про реєстрацію підприємства в податкових органах, після чого цей примірник повертається власникові рахунку;

- картку із зразками підписів та відбитком печатки встановленого зразка, завірену нотаріально або вищестоящою організацією в установленому порядку;

- довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку;

- копію довідки про внесення підприємства до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України;

- копію документа, що підтверджує реєстрацію підприємства як платника соціальних страхових внесків;

- копію протоколу або виписку з протоколу загальних зборів про створення, засвідчену нотаріально (для сільськогосподарських підприємств). Орендні підприємства, крім перерахованих вище документів, подають копію договору оренди, засвідчену нотаріально.

Статут для відкриття рахунків в установах банків не подається: повним товариством, командитним товариством, селянським (фермерським) господарством, підприємцями (без створення юридичної особи), установами та організаціями, які перебувають на державному балансі.

Підприємцям, які здійснюють свою діяльність без створення юридичної особи, поточний рахунок відкривають на їхнє ім'я. Вони подають в установу банку: заяву; свідоцтво про державну реєстрацію; копію документів про взяття підприємства на податковий облік, ре-

естрацію в органах Пенсійного фонду та соціальних страхових внесків; картку із зразком підпису.

На поточний рахунок поступають гроші за продану продукцію, виконані роботи і послуги, позики банку, вільні гроші з каси тощо.

З поточного рахунку списують суми, одержані в касу для виплати заробітної плати або на невідкладні господарські потреби, сплачують заборгованість банку по позиках, вносять платежі в бюджет, проводять розрахунки з постачальниками, установами та організаціями. Якщо коштів на поточному рахунку не вистачає, то установи банків виконують доручення підприємств усіх форм власності щодо перерахування платежів у межах наявних на цьому рахунку коштів.

Якщо до банку надійшло разом кілька розрахункових документів, то в їх виконанні додержується такий пріоритет: спочатку виконуються платіжні вимоги, оформлені на підставі рішень судів, потім – розрахункові документи на сплату платежів до бюджетів, після цього – платіжні вимоги, оформлені на підставі інших виконавчих документів. Усі інші документи виконуються в порядку їх послідовного надходження.

Рух коштів на поточному рахунку оформляється різними первинними документами. Внесення готівки з каси оформляють Заявою на переказ готівки. Заява заповнюється в одному примірнику, і в ній обов'язково вказується джерело утворення готівки. На прийнятті суми банк видає квитанцію, яка служить підставою для списання грошових коштів по касі.

Одержання грошей з поточного рахунку оформляють грошовим чеком. Грошовий чек являє собою розпорядження підприємства банку видати указану суму готівки з його поточного рахунку. Підприємство одержує чекові книжки в обслуговуючій його установі банку. Чек заповнюється від руки чорнилом або кульковою ручкою. В ньому вказується сума, дата видачі чека, назва одержувача, а також призначення коштів (на оплату праці, на господарські витрати тощо). Чеки підписують посадові особи, яким надано право першого і другого підписів і скріплюють відбитком печатки. Одночасно з заповненням чека його реквізити переносяться в корінець, який залишається на підприємстві в Чековій книжці.

Для обліку коштів на поточних рахунках використовують субрахунки 311 “Поточні рахунки в національній валюті” і 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”.

Облік операцій на субрахунку 312 аналогічний обліку на субрахунку 311. Проте, тут є певні особливості.

По дебету субрахунку 312 відображають надходження валютних коштів, а по кредиту – витрачання. Аналітичні рахунки відкривають по кожному виду іноземних валют. Записи на субрахунку 312 здійснюють на підставі виписок банку і розрахунково-платіжних документів, за якими одержані або оплачені суми в іноземній валюті. В первинних документах і бухгалтерських регістрах ведеться паралельно облік іноземної валюти з українськими гривнями. Для запису операцій на валютному рахунку в українських гривнях проводиться перерахунок іноземної валюти по курсу Національного банку України, що діяв на дату складання розрахунково-платіжних або інших документів. Банк видає виписки з валютного рахунку за видами валют і в українських гривнях.

Надходження грошей на поточний рахунок відображають по дебету субрахунку 311 (312 – при надходженні валютних коштів) з кредиту рахунків: 30 – надходження грошей з каси підприємства; 313, 314 – суми, зараховані з інших рахунків в банку; 34 – зараховані суми за вексями; 36,70 – надходження коштів від реалізації продукції, робіт, послуг; 37 – суми, одержані від різних дебіторів; 50,60 – одержання короткострокових і довгострокових позик банку; 52 – зарахування сум від продажу облігацій; 71 – відображення курсової різниці за рахунком, суми зарахованих штрафів, пені, неустойки та ін.

Списання грошей з субрахунку 311 (312 – при списанні валютних коштів) відображають на кредиті в кореспонденції з дебетом таких рахунків: 30 – суми, видані в касу; 313,314 – суми, перераховані на інші рахунки в банку; 35 – відкрито депозитний вклад; 50,60 – погашення заборгованості по позиках; 51,62 – погашення сум за вексями; 63,68 – оплата рахунків постачальників і підрядників, різних кредиторів; 64 – перерахування платежів в бюджет; 65 – перерахування платежів в Пенсійний фонд і органам соціального страхування; 94 – списання вартості реалізованої іноземної валюти, перерахування штрафів, пені та ін.

Крім поточних рахунків підприємства можуть відкривати в установах банків інші рахунки по розрахунках за конкретними операціями (акредитиви, розрахункові чеки тощо). Такі рахунки відкриваються на підставі заяви про відкриття спеціального рахунку. Крім цих рахунків, можуть відкриватись рахунки для розрахунків з громадянами

за закуплену сільськогосподарську продукцію, приватизаційні папери, ощадні сертифікати, приватизаційні кошти громадян тощо.

Для обліку цих коштів використовують субрахунки 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті” і 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”, а за їх видами – відповідні аналітичні рахунки.

На суму виставленого акредитиву, придбаної лімітованої чекової книжки робиться запис по дебету субрахунку 313 (314 – при одержанні валютних коштів) з кредиту субрахунків 311,312, а в окремих випадках – з кредиту рахунків по позиках банку (рахунки 50,60). У міру використання акредитивів і чекових книжок суми списують в дебет рахунків 63,68 з кредиту субрахунку 313 (314). Невикористані у встановлений строк суми акредитиву і чекових книжок повертаються на рахунки, з яких виставлявся акредитив чи була придбана чекова книжка.

При надходженні коштів від заготівельних організацій за реалізовану продукцію працівників підприємства дебетують субрахунок 313 (відповідний аналітичний рахунок) і кредитують рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”. Одержання грошей в касу і видачу їх працівникам за здану продукцію оформляють таким бухгалтерським записом відповідно: дебет рахунку 30, кредит субрахунку 313; дебет рахунку 68, кредит рахунку 30.

Для контролю за рухом грошей на рахунках в банку і для здійснення записів підприємства періодично, але не рідше одного разу на місяць, одержують з банку виписки з рахунку разом з копіями документів, на підставі яких проведено зарахування чи списання грошей. Після одержання з банку виписки з рахунку головний бухгалтер повинен перевірити відповідність записів у ній документам та записам бухгалтерії підприємства.

При обробці виписки слід пам’ятати, що для установи банку рахунок 31 “Рахунки в банках” (відповідні субрахунки) є пасивним, а для підприємства – активним. Тому на підприємстві обороти по дебету необхідно читати – кредит, а обороти по кредиту – дебет. Виписка банку детально перевіряється з відповідними документами. Якщо при перевірці виявлені помилки, то суми помилкових записів відносять на субрахунок 374 “Розрахунки за претензіями” і негайно повідомляють банк у письмовій формі.

При бухгалтерській обробці виписки з банківського рахунку на її полях проставляють кореспондуючі рахунки за кожною господарсь-

кою операцією поряд із відповідною сумою. Сальдо цього рахунку повинно бути тотожним як в обліку банку, так і підприємства. Зазвичай, виписка банку заміняє реєстр аналітичного обліку. Хоча підприємства можуть складати на основі виписки Реєстр розшифровки господарських операцій, зафіксованих у виписці банку, з відображенням змісту цих операцій, сум і кореспондуючих рахунків.

Облік операцій на рахунках в банку ведуть у Журналі 1 та Відомості 1.2. Записи в Журналі та Відомості здійснюють в міру надходження виписок банку після їх перевірки з документами. Суми з кожної опрацьованої виписки записують у Журнал 1 – за кредитом рахунку 31 “Рахунки в банках”, у Відомість 1.2 – за дебетом рахунку 31 “Рахунки в банках” у розрізі кореспондуючих рахунків.

У кінці звітної періоду в Журналі 1 та Відомості 1.2 підраховують підсумки оборотів в кореспонденції з іншими рахунками і визначають залишок на перше число наступного за звітним місяця, що повинен дорівнювати залишку, наведеному у виписці банку за останній день місяця.

Сільськогосподарські підприємства облік операцій за рахунком 31 “Рахунки в банках” ведуть у Журналі-ордері № 2 сг. та Відомості до нього.

Обороти по кредиту рахунку 31 “Рахунки в банках” Журналу 1 (Журналу-ордера № 2 сг.) переносять в кінці місяця в Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 31 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку коштів на рахунках в банках наведена на рисунку 2.

У даний час в Україні при здійсненні розрахунків клієнти можуть застосовувати систему дистанційного обслуговування: “клієнт-банк”, “клієнт-Інтернет-банк”, “телефонний банкінг”. Програмне забезпечення системи “клієнт-банк”, “клієнт-Інтернет-банк” має відповідати вимогам, які пред’являються до технології банківських розрахунків, і мати сертифікат (дозвіл) Національного банку України. Автоматизоване робоче місце (АРМ) клієнта забезпечує автоматичне ведення поточного стану власного рахунку в банку, враховуючи проведені початкові та зворотні платежі. Електронні документи, що подаються клієнтом в банк, мають відповідати формату платіжних документів системи електронних платежів Національного банку України

із зазначенням електронних цифрових підписів відповідальних осіб платника, яким згідно з установчими документами надане право підпису.



**Рис. 2. Загальна схема обліку коштів на рахунках в банках та інших коштів**

Банківська частина системи “клієнт-банк”, “клієнт-Інтернет-банк” забезпечує перевірку наведених електронних підписів на кожному електронному розрахунковому документі клієнта та за платіжним файлом загалом.

Використовуючи систему “клієнт-банк”, “клієнт-Інтернет-банк”, здійснюється звірення файлів початкових і зворотних платежів між банком і АРМ клієнта, підготовка виписки за платіжними операціями клієнта в банку протягом операційного дня та звірення цієї інформації з інформацією із АРМ клієнта наприкінці дня. Після отримання від банку виписки з рахунку клієнт складає “Реєстр розрахункових документів, які відправлені в банк каналами зв’язку і прийняті банком до оплати”. Такий самий реєстр за кожним клієнтом складається в банку. Реєстр має обов’язково вміщувати відомості про дату і час подання розрахункових документів власником рахунку до виконання.

Для здійснення операцій за рахунком підприємства за допомогою системи “телефонний банкінг” підприємство у договорі з банком про розрахунково-касове обслуговування зазначає інформацію, яка

потрібна банку для списання ним коштів з рахунку підприємства. Після укладення договору банк надає клієнту засоби ідентифікації: номер клієнта, особистий ПІН-код, сукупність цифрових та літерних компонентів тощо. Банк, здійснюючи списання коштів з рахунку платника, оформляє розрахунковий документ, у реквізиті “Призначення платежу” якого зазначає інформацію про платіж і документи, на підставі яких здійснюється перерахування коштів.

## 2.4. Облік інших коштів

Кошти, що перебувають у дорозі, та оплачені грошові документи, облічують на рахунку 33 “Інші кошти” за відповідними субрахунками: 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”.

На субрахунках 331 і 332 обліковують кошти (відповідно у національній та іноземній валютах) в оплачених грошових документах, що знаходяться у касі (оплачені путівки в будинки відпочинку і санаторії, поштові марки, проїзні талони на службові роз'їзди та інші грошові документи).

На субрахунках 333 і 334 відображають (відповідно у національній та іноземній валютах) виручку, одержану підприємством за послуги, виконані роботи або реалізовану готову продукцію, внесену в касу банку або поштові відділення для подальшого їх зарахування на поточні або інші рахунки підприємства. Підставою для відображення в обліку сум є: при здачі виручки – квитанція установи банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей на здачу виручки інкасаторам банку тощо.

За дебетом рахунку 33 “Інші кошти” відображають надходження грошових документів у касу підприємства та коштів у дорозі в кореспонденції з кредитом рахунків: 30 – передача з каси грошових коштів у вечірню касу інкасатору; 31 – придбання грошових документів (марок, путівок) з оплатою через банк; 37 – придбання поштових конвертів, марок через підзвітних осіб; 50,60 – придбання грошових документів за рахунок позик банку та ін.

За кредитом рахунку 33 “Інші кошти” відображають вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки в кореспонденції з дебетом рахунків: 31 –



зарахування грошових коштів на поточні та інші рахунки в банку, які були передані через інкасатора; 37 – видані під звіт грошові документи; 66 – видача заробітної плати грошовими документами (проїзними талонами, путівками); 92 – списання поштових марок; 94 – втрати від курсових різниць валюти, що знаходилась у дорозі та ін.

Облік господарських операцій на рахунку 33 “Інші кошти” ведуть у Журналі 1 та Відомості 1.3. В окремому розділі Журналу 1 наводяться аналітичні дані до рахунку 33 “Інші кошти” за субрахунками.

Сільськогосподарські підприємства облік операцій за рахунком 33 “Інші кошти” ведуть у Журналі-ордері № 2 сг. та Відомості до нього. Записи в цих регістрах здійснюють на підставі виписок банку (в частині зарахування коштів, які були в дорозі, на рахунки підприємства), квитанцій на здачу готівки, актів про використання коштів та інших документів.

В кінці місяця кредитовий оборот Журналу 1 (Журналу-ордера № 2 сг.) переносять в Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку інших коштів в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку інших коштів наведена на рисунку 2.

## 2.5. Облік довгострокових і поточних фінансових інвестицій

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”, 2 “Баланс” та іншими нормативними документами з організації та ведення бухгалтерського обліку.

Так, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, **фінансові інвестиції** – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. Носіями активів, що утримуються підприємством, є цінні папери: акції, облигації, казначейські зобов’язання, депозитні сертифікати тощо.

Умови, порядок випуску цінних паперів, державне регулювання їх ринку визначено Законами України “Про цінні папери та фондовий ринок”, “Про державне регулювання ринку цінних паперів в Украї-

ні”, “Про державну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні”.

**Акція** – це цінний папір без встановленого строку обігу, який свідчить про дольову участь в статутному капіталі акціонерного товариства, і про право приймання участі в управлінні ним, дає право її власнику на отримання частини прибутку у вигляді дивідендів, а також на участь в поділі майна при ліквідації акціонерного товариства.

**Облігація** – це цінний папір, який свідчить про внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов’язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ній термін з виплатою фіксованого відсотка. Розрізняють облігації внутрішніх державних і місцевих позик та облігації підприємств. Сума, що виплачується при погашенні облігації, може визначатися шляхом нарахування відсотків на номінал облігації (відсоткова облігація) або шляхом визначення різниці між ціною розміщення і ціною погашення такого цінного паперу (дисконтна облігація). Облігації можуть випускатись іменними і на пред’явника, відсотковими і безвідсотковими (цільовими), що вільно обертаються або з обмеженим колом обігу.

**Казначейські зобов’язання** – це вид цінних паперів, що засвідчують внесення їх власником грошових коштів в бюджет і дають право на отримання фіксованого доходу на протязі всього строку володіння цими цінними паперами.

**Депозитний сертифікат** – свідоцтво банку про терміновий процентний внесок, що засвідчує право вкладника (тільки юридичної особи) на одержання після встановленого терміну суми внеску і відсотків по ньому. Вони гарантують високий процентний дохід (чим довший строк, тим більший відсоток можна одержати), і тому депозитні сертифікати доцільно використовувати для здійснення короткострокових фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю, яка складається з ціни їх придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов’язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов’язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів. Справедлива вартість цінних паперів визначається за поточною

ринковою вартістю на фондовому ринку, а за відсутності такої – за експертною оцінкою.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора (при визнанні доходом таких надходжень).

Фінансові інвестиції за строками вкладень поділяють на довгострокові і поточні. Довгостроковими є фінансові інвестиції, які утримуються підприємством більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

**Облік довгострокових фінансових інвестицій.** Для обліку довгострокових фінансових інвестицій призначений рахунок 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” до якого відкривають субрахунки: 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”, 142 “Інші інвестиції пов’язаним сторонам”, 143 “Інвестиції не пов’язаним сторонам”.

За дебетом рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об’єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

У балансі (перший розділ активу) довгострокові фінансові інвестиції виділені окремо як такі, що обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств, та інші фінансові інвестиції.

На субрахунку 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі” відображають інвестиції в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі. Пов’язані сторони – підприємства, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Асоційоване підприємство – це підприємство, у якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більше 25 відсотків) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. Дочірнім є підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Метод участі в капіталі – це метод обліку інвестицій, відповідно до якого балансова вартість фінансових інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, відображається на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі”. Збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, відображається на рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі”.

Бухгалтерські записи відображення в обліку довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі наведені у таблиці 3.

**Таблиця 3**

**Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Проведено інвестиції в асоційовані, дочірні або спільні підприємства (інвестовані кошти в акції асоційованих підприємств): – грошовими коштами – основними засобами – виробничими запасами	12000 28000 7000	141 141 141	31 10 20
2	Відображення інвестором доходу, отриманого від участі в капіталі	3000	141	72
3	Нараховано підприємством дивіденди від інвестицій в асоційоване підприємство	1500	373	141
4	Відображення інвестором частини збитку в складі втрат від участі в капі-	1800	96	141

	талі (в результаті зменшення вартості чистих активів)			
--	---	--	--	--

**Продовження таблиці 3**

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
5	Відображення частки інвестора в сумі збільшення додаткового капіталу (виникнення емісійного доходу, дооцінка необоротних активів)	650	141	42
6	Відображення частки інвестора в сумі зменшення додаткового капіталу (уцінка необоротних активів)	300	42	141

На субрахунку 142 “Інші інвестиції пов’язаним сторонам” відображають на дату балансу довгострокові фінансові інвестиції пов’язаним сторонам за амортизованою собівартістю (ті, які утримує підприємство до їх погашення) і за справедливою вартістю (решта). Бухгалтерські записи по відображенню операцій за іншими інвестиціями пов’язаним сторонам наведені в таблиці 4.

**Таблиця 4**

**Кореспонденція рахунків з обліку інших довгострокових фінансових інвестицій пов’язаним сторонам**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
<b>Придбання облігацій з дисконтом</b>				
1	Придбано облігації з дисконтом: – купівельна вартість – амортизація дисконту на дату балансу	17000 250	142 142	31 73
2	Нараховані відсотки на облігації	1900	373	73
<b>Придбання облігацій з премією</b>				
1	Придбано облігації з премією: – купівельна вартість – амортизація премії на дату балансу	23000 210	142 95	31 142
2	Нараховані відсотки на облігації	2200	373	73
<b>Придбання акцій за справедливою вартістю</b>				
1	Відображення купівельної вартості придбаних акцій	5000	142	31

2	Відображення уцінки вартості акцій на дату балансу	280	97	142
---	--	-----	----	-----

Амортизована собівартість фінансової інвестиції – це собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

На субрахунку 143 “Інвестиції непов’язаним сторонам” відображають довгострокові фінансові інвестиції непов’язаним сторонам. Інвестовані кошти в інші підприємства відображають по дебету субрахунку 143 і кредиту рахунку 31. Нараховані дивіденди по інвестиціях непов’язаним сторонам зараховують в доходи: дебет субрахунку 373, кредит рахунку 73. Бухгалтерські записи по відображенню даних операцій наведені в таблиці 5.

**Таблиця 5**

**Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових фінансових інвестицій непов’язаним сторонам**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Інвестовані кошти в інші підприємства (непов’язані сторони)	8000	143	31
2	Нараховані дивіденди по інвестиціях непов’язаним сторонам	750	373	73
3	Отримані нараховані доходи (дивіденди) по інвестиціях	750	31	373

Аналітичний облік за рахунком 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об’єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об’єкти як на території країни, так і за кордоном.

Аналітичний облік довгострокових фінансових інвестицій ведуть у Відомості 4.2 аналітичного обліку фінансових інвестицій. У Відомості узагальнюють аналітичні дані про фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства, в спільну діяльність, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, а також інших довгострокових

фінансових інвестицій. Синтетичний облік довгострокових фінансових інвестицій здійснюють у Журналі 4 (за кредитом рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”) та Головній книзі.

Для сільськогосподарських підприємств облік довгострокових фінансових інвестицій рекомендовано вести у Журналі-ордері № 3 ст. та Відомості до нього. Кредитові обороти Журналу-ордера по рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” в кінці місяця переносять до Головної книги.

**Облік поточних фінансових інвестицій.** Для обліку короткострокових фінансових інвестицій використовують рахунок 35 “Поточні фінансові інвестиції”, який має такі субрахунки: 351 “Еквіваленти грошових коштів”, 352 “Інші поточні фінансові інвестиції”.

За дебетом рахунку 35 “Поточні фінансові інвестиції” відображають надходження (придбання) еквівалентів грошових коштів та інших поточних фінансових інвестицій в кореспонденції з кредитом рахунків: 14 – відображення зміни довгострокових фінансових інвестицій у поточні; 18 – зарахування довгострокової дебіторської заборгованості як поточних фінансових інвестицій; розблокування депозитних вкладів; 30 – придбання депозитного сертифікату та інших цінних паперів за готівку; 31 – перерахування коштів з банківських рахунків за придбані цінні папери; 36,37 – заборгованість покупців, іншу дебіторську заборгованість зараховано як депозитний вклад; 41 – вартість розпайованого майна зараховано як депозитний вклад; 42 – дооцінка депозитних вкладів; 46 – внески учасників до статутного капіталу акціями, сертифікатами; 50,60 – проведено поточні фінансові інвестиції за рахунок позик банку; 73 – зараховано на депозитний вклад отримані підприємством дивіденди, відсотки; 74 – відображення курсової різниці за поточними фінансовими інвестиціями в іноземній валюті та ін.

За кредитом рахунку 35 “Поточні фінансові інвестиції” відображають зменшення їх вартості та вибуття в кореспонденції з дебетом рахунків: 14 – переведення поточних фінансових інвестицій у довгострокові; 18 – відображення заблокованих депозитних вкладів; 31 – перерахування на поточний рахунок депозитного вкладу; 42 – уцінка поточних фінансових інвестицій; 85 – втрата поточних фінансових інвестицій від надзвичайних подій (для підприємств, які не ведуть рахунків класу 9); 97 – відображення собівартості реалізованих поточних фінансових інвестицій; 99 – втрата поточних фінансових інвестицій від надзвичайних подій (для підприємств, які використовують

рахунки класу 9) та ін.

Аналітичний облік ведуть за видами поточних фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і за кордоном у Відомості 4.2 аналітичного обліку фінансових інвестицій, а синтетичний – у Журналі 4 та Головній книзі.

Для обліку поточних фінансових інвестицій сільськогосподарські підприємства використовують Журнал-ордер № 3 сг. та відомість до нього, кредитовий оборот якого в кінці місяця переносять до Головної книги.

## **2.6. Облік інших необоротних активів**

Для обліку інших необоротних активів призначений субрахунок 184 “Інші необоротні активи” синтетичного рахунку 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”. На цьому субрахунку ведуть облік наявності та руху необоротних активів, які не знайшли відображення на інших рахунках обліку необоротних активів. Тут також відображають активи, використання яких, як очікується, неможливе протягом дванадцяти місяців з дати балансу, зокрема грошові кошти (заблоковані кошти в судовому порядку або податковими органами).

За дебетом субрахунку 184 “Інші необоротні активи” відображають надходження інших необоротних активів в кореспонденції з кредитом рахунків: 31,33 – відображення заблокованих коштів на грошових рахунках; 35 – відображення заблокованих депозитних вкладів.

За кредитом субрахунку 184 “Інші необоротні активи” відображають вибуття (списання) інших необоротних активів в кореспонденції з дебетом рахунків: 14 – внесення розблокованих коштів як довгострокових фінансових інвестицій або здійснення інвестицій за рахунок передачі інших необоротних активів; 31 – розблокування рахунків в банках; 35 – розблокування депозитних вкладів та ін.

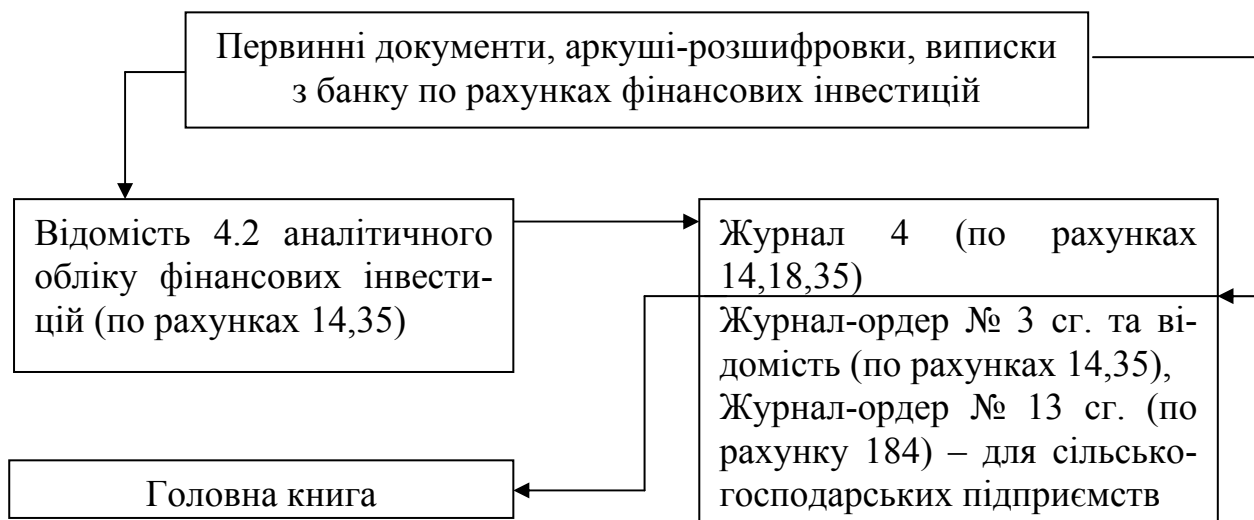
Облік операцій на субрахунку 184 “Інші необоротні активи” ведуть у Журналі 4 (Журналі-ордері № 13 сг. – для сільськогосподарських підприємств) та Головній книзі.

Обороти за дебетом рахунків 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 35 “Поточні фінансові інвестиції”, 184 “Інші необоротні активи”



ви” в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку довгострокових і поточних фінансових інвестицій та інших необоротних активів наведена на рисунку 3.



**Рис. 3. Загальна схема обліку довгострокових і поточних фінансових інвестицій та інших необоротних активів**

### Запитання для самоконтролю

1. Якими нормативними документами регламентується облік коштів?
2. Що таке безготівкові розрахунки і які їх форми застосовуються на підприємствах?
3. Як ведуть облік касових операцій?
4. Як ведуть облік на рахунках в банках?
5. Що таке інші кошти і як ведуть їх облік?
6. Що таке фінансові інвестиції, їх визнання і оцінка?
7. Як обліковують довгострокові фінансові інвестиції?
8. Як обліковують поточні фінансові інвестиції?
9. Як ведуть облік інших необоротних активів?
10. Який порядок ведення бухгалтерських реєстрів грошових коштів, фінансових інвестицій і інших необоротних активів?

## Розділ 3. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

### 3.1. Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”.

**Дебіторська заборгованість** – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Відповідно до виникнення і строків погашення розрізняють довгострокову і поточну дебіторську заборгованість.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума. Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається в балансі за їхньою теперішньою вартістю. Теперішньою вартістю є сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби.

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

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості використовують рахунок 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”, до якого відкривають субрахунки: 181 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”, 182 “Довгострокові векселі одержані”, 183 “Інша дебіторська заборгованість”.

За дебетом субрахунків 181 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”, 182 “Довгострокові векселі одержані”, 183 “Інша дебіторська заборгованість” відображають виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення (списання).

На субрахунок 181 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду” відображають чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”.

При передачі об’єкта у фінансову оренду дебетують субрахунок

181 і кредитують рахунки 10,11,12. Частина довгострокової дебіторської заборгованості з даних операцій, яка підлягає сплаті у поточному звітному періоді, списують з кредиту субрахунку 181 в дебет рахунку 37. Нараховані відсотки по фінансовій оренді відображають таким записом: дебет рахунку 37, кредит рахунку 73.

На субрахунку 182 “Довгострокові векселі одержані” ведуть облік векселів, одержаних на забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості. При одержанні такого векселя дебетують субрахунок 182 і кредитують субрахунок 181. Надходження коштів у рахунок погашення довгострокової дебіторської заборгованості за векселями відображають таким записом: дебет рахунку 31, кредит субрахунку 182.

На субрахунку 183 “Інша дебіторська заборгованість” обліковують довгострокову дебіторську заборгованість, яка не знайшла відображення на субрахунках 181 і 182, зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо, інші види розрахунків. Наприклад, при видачі довгострокової позики працівникам на індивідуальні потреби дебетують субрахунок 183 і кредитують рахунки коштів, а при поверненні позики роблять зворотні записи.

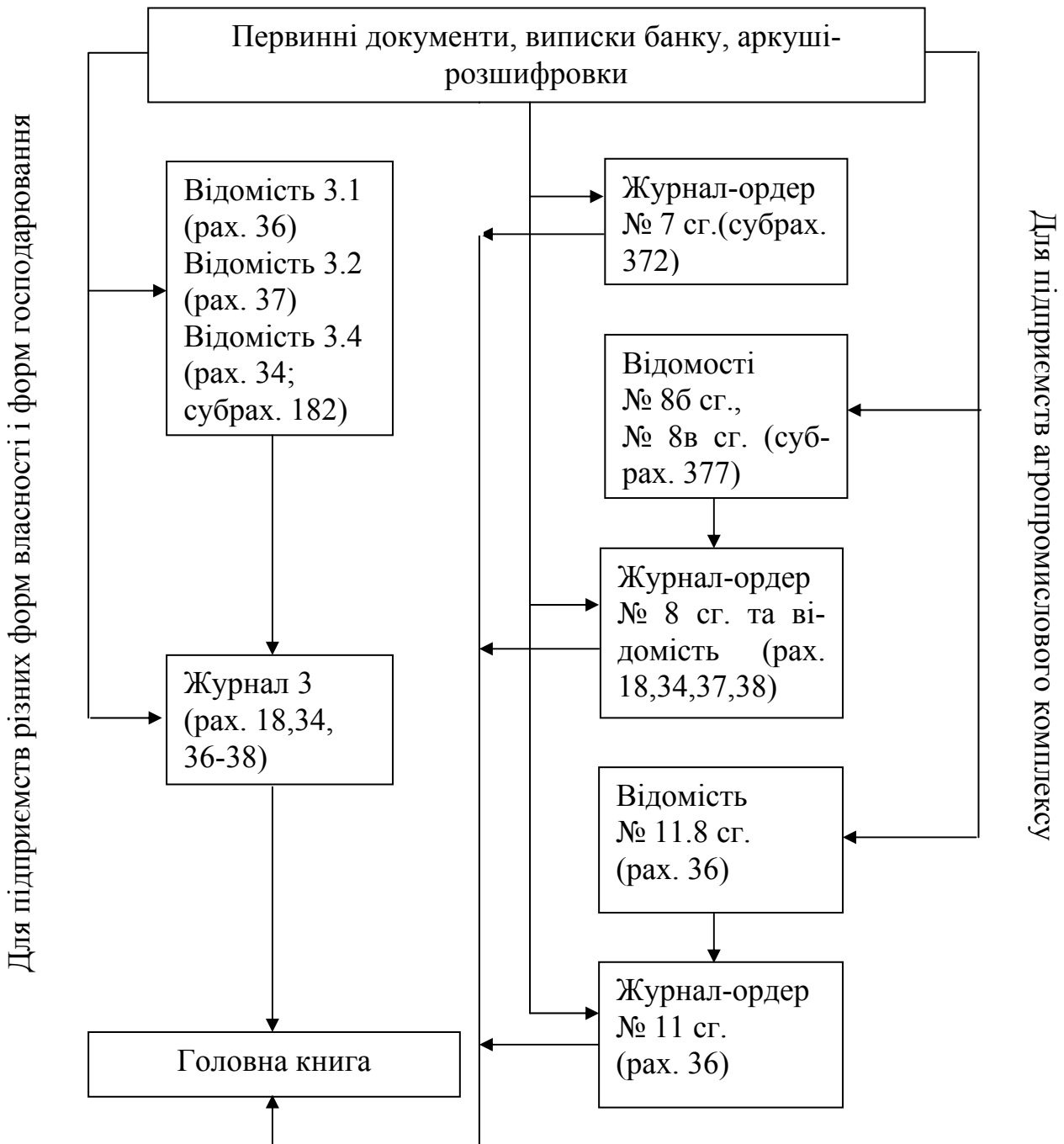
Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення і погашення. Для відкриття аналітичних рахунків до субрахунку 182 використовують Відомість 3.4 аналітичного обліку векселів, а до субрахунків 181 і 183 можна використати Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами.

Синтетичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведуть у Журналі 3. Записи в цьому Журналі здійснюють на підставі підсумкових даних Відомостей 3.2 та 3.4, а також первинних документів і аркушів-розшифровок.

Сільськогосподарським підприємствам облік довгострокової дебіторської заборгованості рекомендовано вести в Журналі-ордері № 8 сг. та Відомості до нього.

В кінці місяця кредитові обороти по рахунку 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи” (субрахунки 181-183) Журналу 3 (Журналу-ордера № 8 сг.) переносять у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 18 (субрахунки 181-183) в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку довгострокової дебіторської заборгованості наведена на рисунку 4.



*Рис. 4. Загальна схема обліку дебіторської заборгованості*

### 3.2. Облік розрахунків з поточної дебіторської заборгованості

**Поточною дебіторською заборгованістю** вважається заборгованість, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Для обліку поточної дебіторської заборгованості призначені рахунки класу 3 “Кошти, розрахунки та інші активи”: 34 “Короткострокові векселі одержані”, 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 37 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

**Облік короткострокових векселів одержаних.** В системі безготівкових розрахунків важливе місце відводиться розрахункам з допомогою векселів.

Вексель – це письмово оформлене боргове зобов’язання встановленої форми, що засвідчує безумовне грошове зобов’язання векселедавця (боржника) сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю). Векселі є прості і переказні. Простий вексель (соло) виписує боржник (покупець чи замовник, тобто трасат) і є зобов’язанням векселедавця (боржника) сплатити векселедержателю (кредитору) зазначену грошову суму у визначений строк і в обумовленому місці. Переказний вексель (тратта) виписує третій учасник розрахунків (кредитор або трасант, наприклад, банк покупця) і є наказом боржникові (трасату) сплатити зазначений у ньому борг у визначений строк продавцеві і в обумовленому місці.

У простому векселі вказують місце і дату його видачі, суму боргового зобов’язання, строк і місце платежу, найменування кредитора, якому повинен бути проведений платіж, підпис позичальника-векселедавця. Okремо від суми може зазначатись зобов’язання по сплаті відсотків.

У переказному векселі обов’язково повинні міститись наступні дані: найменування трасата (платника), найменування ремітента (одержувача), дата і місце складання векселя, зазначення терміну і місця платежу, пропозицію сплатити відповідну суму, підпис трасанта (особи, яка видала вексель). Жодні виправлення у векселях не допускаються.

Отримані векселі підприємства зберігають у касі або здають в банк. Підприємства можуть передавати отримані векселі іншим особам. У цьому випадку власник звичайного векселя здійснює передавальний надпис на зворотній стороні векселя, а такий надпис на переказному векселі здійснює кредитор-трасат.

Облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями, ведеться на 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 рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” відображають отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями в кореспонденції з кредитом рахунків: 36 – отримано короткостроковий вексель за відвантажену покупцям продукцію, роботи, послуги; 37 – погашено дебіторську заборгованість короткостроковим векселем; 70,71,74 – отримано короткострокові векселі при реалізації продукції, іноземної валюти, фінансових інвестицій (без нарахувань заборгованості); 73 – отримано векселі в оплату нарахованих підприємству дивідендів, відсотків та ін.

За кредитом рахунку 34 відображають отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій особі та ін. в кореспонденції з дебетом рахунків: 30,31 – одержано грошові кошти в касу, на рахунки в банках в оплату за векселями; 50,60 – погашено позику банку за рахунок передачі отриманих короткострокових векселів; 63 – передано векселі постачальникам в оплату заборгованості; 64 – передано векселі в оплату заборгованості по податках і платежах; 94 – втрати від курсових різниць за отриманим короткостроковим векселем в іноземній валюті та ін.

Аналітичний облік на рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” ведеться за кожним одержаним векселем у Відомості 3.4 аналітичного обліку векселів, а синтетичний – у Журналі 3 та Головній книзі.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний та аналітичний облік короткострокових векселів одержаних ведуть у Журналі-ордері № 8 сг. та відомості до нього.

Кредитові обороти Журналу 3 (Журналу-ордера № 8 сг.) в кінці місяця переносять у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

**Облік розрахунків з покупцями та замовниками.** Облік розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем, а також з учасниками промислово-фінансової групи, здійснюють на рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовника-

ми”, до якого відкривають субрахунки: 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”, 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”, 363 “Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп”.

На субрахунку 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” узагальнюється інформація про наявність дебіторської заборгованості і її погашення вітчизняними покупцями та замовниками.

На субрахунку 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” аналітичний облік ведеться у гривнях та іноземній валюті, обумовленій договором.

На субрахунку 363 “Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп” узагальнюється інформація з учасниками таких промислово-фінансових груп.

За дебетом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” відображають продажну 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 в кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31 – повернення покупцям чи замовникам переплачених ними коштів; 70 – нарахування покупцям і замовникам за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги; 71 – нарахування покупцям і замовникам за реалізовану іноземну валюту, інші оборотні активи, плати за операційну оренду активів, курсової різниці за дебіторською заборгованістю в іноземній валюті та ін.

При надходженні виручки за реалізовану продукцію (роботи і послуги) кредитують рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” і дебетують рахунки коштів: 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”. Якщо за реалізовану продукцію одержано вексель, то робиться запис: дебет рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані”, кредит рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”.

За кредитом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” в кореспонденції з дебетом рахунків також відображають: 38 – списання сумнівної заборгованості за рахунок резерву; 50,60 - погашення заборгованості по позиках за рахунок оплати, яка надійшла від покупців; 64 – оплачено заборгованість перед податковими органами за рахунок коштів, що надійшли від покупців і замовників та ін.

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

Синтетичний облік розрахунків з покупцями та замовниками здійснюють у Журналі 3, а аналітичний – у Відомості 3.1. Записи у Відомості 3.1 ведуть за кожним документом, покупцем (замовником) за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем. Відомості 3.1 підприємства можуть вести окремо за субрахунками. Підставою для заповнення Відомості є товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, квитанції заготівельних організацій, банківські документи та інші первинні документи.

У Журналі 3 відображають обороти за кредитом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”. Записи здійснюють на підставі підсумкових даних Відомості 3.1 та первинних документів.

Сільськогосподарські підприємства аналітичний облік за рахунком 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” ведуть у Відомості № 11.8 сг., а синтетичний – у Журналі-ордері № 11 сг.

У кінці місяця кредитові обороти рахунку 36 із Журналу 3 (Журналу-ордера № 11 сг.) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунку 36 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

**Облік розрахунків з різними дебіторами.** Облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, підзвітними сумами, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членам кредитних спілок та за іншими операціями ведуть на рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. За різними видами дебіторської заборгованості відкривають субрахунки: 371 “Розрахунки за виданими авансами”, 372 “Розрахунки з підзвітними особами”, 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”, 374 “Розрахунки за претензіями”, 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”, 376 “Розрахунки за позиками членам кредитних спілок”, 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

За дебетом рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами” відображають виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.



На субрахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами” по дебету обліковують суми виданих авансів іншим підприємствам в кореспонденції з кредитом рахунків коштів (31) чи рахунків кредитів банку (50,60). Авансові платежі оформляються платіжними дорученнями, в яких робиться посилання на відповідний нормативний акт або договір.

По кредиту субрахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами” відображають зарахування сум виданих авансів при розрахунках за матеріали, що надійшли, виконані роботи і послуги в кореспонденції з дебетом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

Аналітичний облік розрахунків за виданими авансами ведуть за кожним дебітором у Відомості 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 8 сг. та відомості до нього).

На субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” обліковують розрахунки з працівниками підприємства по сумах, виданих їм під звіт на господарські витрати і на службові відрядження.

На підприємстві повинен бути затверджений наказом керівника список підзвітних осіб, яким дозволено брати готівку під звіт на придбання товарно-матеріальних цінностей чи проведення розрахунків за роботи і послуги.

Видача готівки під звіт на витрати, пов’язані із службовим відрядженням, проводиться у межах сум, належних відрядженим особам на ці цілі відповідно до порядку, встановленого Урядом України.

Порядок відшкодування витрат на відрядження працівнику встановлюється “Інструкцією про службові відрядження у межах України і за кордон”, затвердженої Наказом Мінфіну України від 13.03.98 р. № 59 (з наступними змінами і доповненнями) та Постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.99 р. № 663 “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України і за кордон” (з наступними змінами та доповненнями).

Направлення працівника підприємства у відрядження здійснюється керівником цього підприємства або його заступником і оформляється наказом (розпорядженням) із зазначенням пункту призначення, назви підприємства, куди відряджений працівник, терміну й мети відрядження.

Термін відрядження визначається керівником, але не може пере-

вищувати в межах України 30 календарних днів, за кордоном – 60 календарних днів. Термін відрядження працівників, які направляються для виконання в межах України монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, не повинен перевищувати періоду будівництва об'єктів. Терміни відрядження працівників, які направляються за кордон за зовнішньоекономічними договорами (контрактами) для здійснення монтажних, налагоджувальних, ремонтних, проектних, будівельних, будівельно-монтажних робіт не повинен перевищувати одного року.

Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками в посвідченні про відрядження щодо вибуття з місця постійної роботи й прибуття до місця постійної роботи. Якщо працівника відряджено до різних населених пунктів, то відмітки про день прибуття і день вибуття проставляються у кожному пункті.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження – день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше – наступна доба.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того підприємства, до якого він відряджений. За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, в тому числі й за час перебування в дорозі. За час затримки в місці перебування у відрядженні без поважних причин працівникам не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати, витрати на наймання житлового приміщення та інші витрати.

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні.

При відрядженні працівника терміном на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за повну добу. Якщо відсутні відмітки в посвідченні про відрядження, то добові не виплачуються.

Видача наявних грошей під звіт оформляється видатковим касо-

вим ордером на основі наказу керівника, заяви працівника з візою керівника підприємства. Працівникам, що направлені у відрядження, видаються кошти на оплату вартості проїзду до місця призначення і назад, найму житла, добові.

Норми добових встановлені по Україні та за кордоном у гривнях з врахуванням харчування:

	По Україні	За кор-
дон		
без харчування	30,00	280,00
одноразове харчування	24,00	224,00
дворазове харчування	18,00	154,00
триразове харчування	12,00	98,00

Витрати на харчування включають у рахунок на оплату готелю (місця проживання).

Підприємство за наявності підтверджуючих документів (в оригіналі) відшкодовує витрати відрядженим працівникам на наймання житлового приміщення в розмірі фактичних витрат з урахуванням побутових послуг, що надаються в готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу), за користування холодильником, телевізором до 120 грн. за добу.

Витрати на проїзд до місця відрядження і назад відшкодовуються в розмірі вартості проїзду повітряним, залізничним, водним і автомобільним транспортом загального користування (крім таксі) з урахуванням усіх витрат, пов'язаних із придбанням проїзних квитків і користуванням постільними речами в поїздах, та страхових платежів на транспорті.

З дозволу керівника підприємства працівникові можуть бути відшкодовані фактичні витрати, що перевищують граничні норми відшкодування витрат на наймання житлового приміщення, на проїзд та службові телефонні переговори. Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що підтверджують вартість цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків готелів (мотелів), страхових полісів тощо. Добові відшкодовуються на підставі відміток у посвідченні про відрядження.

Невитрачена готівка, видана під звіт на витрати по відрядженню, повинна бути повернена в касу підприємства не пізніше трьох робо-

чих днів по закінченні відрядження, а видана на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини і металобрухту – 10 робочих днів з дня видачі її під звіт, на всі інші виробничі (господарські) потреби – наступного дня після видачі її під звіт і здача в касу банку не пізніше наступного дня.

Не витрачена і не повернена у встановлені строки готівка включається до суми фактичного залишку каси на кінець дня і співвідноситься зі встановленим лімітом залишку готівки в касі.

На дебеті субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” відображають суми, видані під звіт в кореспонденції з кредитом рахунків коштів (30,31). Рахунок 31 кредитується тоді, коли аванс перераховується підзвітним особам, які знаходяться за межами підприємства.

На витрачені підзвітними особами суми субрахунок 372 “Розрахунки з підзвітними особами” кредитується (по затверджених авансах) в кореспонденції з дебетом рахунків по обліку витрат (23,91,92 та ін.), матеріальних цінностей (20,21,22,26,27 та ін.). Звіти про витрачання авансів на відрядження чи придбання матеріальних цінностей із прикладеними до них документами (проїзні білети, квитанції за житло, товарні чеки на придбані матеріальні цінності, накладні та ін.) затверджує керівник підприємства.

Аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами ведуть по кожній авансовій видачі (по кожному авансовому звіту) у Відомості 3.2 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 7 сг.). У кінці місяця по кожній підзвітній особі визначають залишок, а після цього – залишок в цілому по субрахунку 372. Дебетовий залишок означає невикористані суми авансів, а кредитовий – перебільшення сум по використаних авансах (заборгованість підприємства підзвітним особам).

Таким чином, сальдо субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – в складі оборотних активів, кредитове сальдо – в складі зобов’язань підприємства.

На субрахунку 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” ведуть облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті, які підлягають отриманню.

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі

підприємства. На субрахунку 373 відображається дебіторська заборгованість у вигляді дивідендів як результат придбання підприємством акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах.

Відсотки (проценти) – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству. На субрахунку 373 буде відображатися дебіторська заборгованість у вигляді відсотків за авансами грошових коштів та позик, наданих іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою).

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Суму нарахованих дивідендів, відсотків, роялті на користь підприємства відображають за дебетом субрахунку 373 і кредитом рахунку 73 “Інші фінансові доходи”. При надходженні коштів за сумами нарахованих дивідендів, відсотків, роялті дебетують рахунки 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” і кредитують субрахунок 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”.

Аналітичний облік розрахунків за нарахованими доходами здійснюють за кожним дебітором у Відомості 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 8 ст. та відомості до нього).

На субрахунку 374 “Розрахунки за претензіями” обліковують розрахунки за претензіями, які пред’явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також розрахунки за пред’явленими їм та визнаними штрафами, пенею, неустойками. Претензії виникають в результаті недостачі матеріалів, завищення цін, допущених арифметичних помилок, невідповідності одержаних товарів стандартам, допущені простої та ін. На даному субрахунку знаходять відображення помилково списані чи зараховані суми на рахунках в обслуговуючій установі банку.

Субрахунок 374 “Розрахунки за претензіями” дебетують на суму пред’явлених претензій в кореспонденції з кредитом рахунків: 63 – на суму претензій до постачальників і підрядників; 31 – на суму претензій банку щодо помилково списаних коштів; 71 – на суму пред’явлених санкцій та ін.

Кредитують субрахунок 374 “Розрахунки за претензіями” на суми одержаних платежів по пред’явлених претензіях в кореспонденції

з рахунками грошових коштів. В результаті помилково зарахованих сум на рахунки коштів роблять такий бухгалтерський запис: дебет рахунку 31, кредит субрахунку 374.

Аналітичний облік розрахунків за претензіями ведуть по кожному дебітору у Відомості 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 8 сг. та відомості до нього).

На субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” обліковують розрахунки за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено.

Спочатку виявлені нестачі і втрати від псування цінностей відносять на позабалансовий рахунок 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей” за собівартістю. Після розгляду причин заподіяної шкоди нестачі відносять на:

– витрати підприємства, якщо винуватців не встановлено: дебет рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” (для оборотних активів), 97 “Інші витрати” (для необоротних активів), кредит рахунків матеріальних цінностей;

– винних осіб у розмірі утримуваних сум, які включають облікову вартість матеріальних цінностей, податок на додану вартість, акцизний збір (по підакцизних товарах), а також з врахуванням встановлених коефіцієнтів перерахунку вартості: дебет субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”, кредит рахунку 71 “Інший операційний дохід” (для оборотних активів), 74 “Інші доходи” (для необоротних активів). Суму податку на додану вартість відображають за дебетом рахунку 71 чи 74 і кредитом рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”. Одночасно собівартість матеріальних цінностей, яких не вистачає, втрати від їх псування списують на дебет рахунку 94 чи 97 з кредиту рахунків 10,12,20,26,27,30,33 та ін.

Після віднесення нестач і псування матеріальних цінностей на витрати підприємства чи на винуватців, їх вартість списують з позабалансового рахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

Погашення заборгованості винуватцями відображають за кредитом субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” і дебетом рахунків: 30,31 – при сплаті готівкою чи через банк; 66 – при утриманні сум нестач, крадіжок і втрат із заробітної плати. Під-

ставою для відображення даних операцій є прибуткові касові ордери, розрахунково-платіжні відомості, виписки банку та інші документи.

Аналітичний облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків ведуть у Відомості 3.2 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 8 сг. та відомості до нього) за кожним дебітором (винною особою).

На субрахунку 376 “Розрахунки за позиками членам кредитних спілок” ведуть облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках. За дебетом даного субрахунку відображають дебіторську заборгованість по виданих позиках в кореспонденції з кредитом рахунків коштів. При поверненні позик робиться зворотний запис: дебет рахунків 30,31, кредит субрахунку 376.

Аналітичний облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок ведуть у Відомості 3.2.

На субрахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” ведуть облік розрахунків за іншими операціями, облік яких не ведеться на інших субрахунках рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, зокрема розрахунки за операціями, пов’язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки. Тут ведуть облік розрахунків за продані в кредит товари, видані на індивідуальні потреби позики, формений одяг, за акціями трудового колективу, доходами, внесками в статутний та пайовий капітал, а також розрахунки з організаціями та особами за виконавчими документами судових органів, з квартиронаймачами, з батьками за утримання дітей в дитячих дошкільних закладах та ін. На цьому ж субрахунку сільськогосподарські підприємства відображають розрахунки з населенням за реалізовані продукцію, худобу і птицю.

За дебетом субрахунку 377 відображають виникнення (збільшення) дебіторської заборгованості, а за кредитом – її погашення чи списання.

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

Сільськогосподарські підприємства аналітичний облік розрахунків з мешканцями квартир та гуртожитків ведуть у Відомості № 8б сг., а з батьками за утримання їх дітей у дитячих установах – у Відомості 8в сг. За всіма іншими дебіторами для ведення аналітичного обліку

використовують Журнал-ордер № 8 сг. та відомість до нього.

Синтетичний облік на рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами” ведуть у Журналі 3, аналітичний – у Відомості 3.2. Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами підприємства можуть вести за окремими субрахунками рахунку 37. Підсумкові дані кредитових оборотів Відомостей 3.2 за всіма субрахунками записують у Журналі 3.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний та аналітичний облік за рахунком 37 ведуть у Журналі-ордері № 7 сг. (субрахунок 372) і Журналі-ордері № 8 сг. та відомості до нього (інші субрахунки).

У кінці місяця кредитові обороти Журналу 3 (Журналів-ордерів № 7сг., 8 сг.) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунку 37 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку розрахунків з поточної дебіторської заборгованості наведена на рисунку 4.

### **3.3. Облік резерву сумнівних боргів**

Основні вимоги до визнання та оцінки резерву сумнівних боргів регламентовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”.

Величина резерву сумнівних боргів визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості. Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутоків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи. Сумнівний борг – це поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Безнадійною вважається дебіторська заборгованість щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Джерелом списання сумнівної (безнадійної) заборгованості може бути створений на підприємстві резерв сумнівних боргів. Для обліку резервів за сумнівною дебіторською заборго-



ваністю, щодо якої є ризик неповернення, використовують пасивний регулюючий рахунок 38 “Резерв сумнівних боргів”. Цей рахунок уточнює оцінку поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи і послуги за звітний період. У підсумок валюти активу балансу включається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості, яка визначається шляхом вирахування з поточної дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів.

За кредитом рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” відображають створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з дебетом рахунків обліку витрат (93,94,84 – для підприємств, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”).

За дебетом рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” відображають списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з кредитом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з кредитом рахунку 71 “Інший операційний дохід”.

Аналітичний облік на рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” ведуть у розрізі боржників чи за строками непогашення дебіторської заборгованості. Для відкриття аналітичних рахунків можна використати одну із форм Відомостей аналітичного обліку до Журналу 3. Сільськогосподарські підприємства аналітичний облік резерву сумнівних боргів ведуть у Журналі-ордері № 8 сг. та відомості до нього.

Синтетичний облік резерву сумнівних боргів здійснюють у Журналі 3 (Журналі-ордері № 8 сг.), кредитові обороти якого у кінці звітного періоду переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунку 38 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку резервів сумнівних боргів наведена на рисунку 4.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Якими нормативними документами регламентується облік операцій з різними дебіторами?
2. Як ведуть облік розрахунків за векселями одержаними?
3. Як ведуть облік розрахунків з покупцями і замовниками?
4. Як ведуть облік розрахунків з підзвітними особами?
5. Як ведуть облік операцій з іншими дебіторами?
6. Як створюють резерв сумнівних боргів і як його використовують?
7. Який порядок ведення бухгалтерських реєстрів дебіторської заборгованості?

## Розділ 4. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

### 4.1. Економічний зміст, класифікація та оцінка основних засобів і інших необоротних матеріальних активів

Для здійснення процесу виробництва необхідно мати: засоби праці, предмети праці і робочу силу. Засоби праці – це такі засоби, що багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, поступово зношуються і частинами переносять свою вартість на виготовлену продукцію або виконану роботу. Такі засоби відносять до групи основних засобів. Але не всі засоби праці відносять до основних засобів. Є предмети, які за участю в процесі виробництва є засобами праці, але через порівняно невеликий строк дії або незначну вартість не включаються в поточному обліку в склад основних засобів і відображаються в якості малоцінних та швидкозношуваних предметів. Такі предмети відносять до оборотних засобів. Оборотні засоби, на відміну від основних, приймають участь тільки в одному виробничому циклі і повністю переносять свою вартість на створений продукт.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.

Відповідно до цього положення **основні засоби** – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

В наказі про облікову політику підприємством самостійно визначається вартісна ознака основних засобів. Наприклад, матеріальні цінності, вартість яких більша за 1000 гривень включно (без суми податку на додану вартість), відноситься до складу основних засобів,

інші – до малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має їх класифікація. З метою бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби:
  - 1.1. Інвестиційна нерухомість.
  - 1.2. Земельні ділянки.
  - 1.3. Капітальні витрати на поліпшення земель.
  - 1.4. Будинки, споруди та передавальні пристрої.
  - 1.5. Машини та обладнання.
  - 1.6. Транспортні засоби.
  - 1.7. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
  - 1.8. Тварини.
  - 1.9. Багаторічні насадження.
  - 1.10. Інші основні засоби.
2. Інші необоротні матеріальні активи:
  - 2.1. Бібліотечні фонди.
  - 2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
  - 2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
  - 2.4. Природні ресурси.
  - 2.5. Інвентарна тара.
  - 2.6. Предмети прокату.
  - 2.7. Інші необоротні матеріальні активи.
3. Незавершені капітальні інвестиції.

Поділ основних засобів на три групи зумовлений особливостями нарахування амортизації та застосування при цьому різних методів розрахунку суми амортизаційних відрахувань.

Для обліку основних засобів, відповідно до передбачених груп, використовують рахунки: 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 15 “Капітальні інвестиції”. У балансі основні засоби і інші необоротні матеріальні активи відображають разом по статті “Основні засоби”. Таким чином, інші необоротні матеріальні активи за економічним змістом також є основними засобами, а основні засоби – необоротними матеріальними активами.

Відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (стаття 8. Амортизація) основні фонди підлягають розподілу за такими групами:

група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

група 2 – автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;

група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;

група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Для обліку основних засобів і інших необоротних матеріальних активів використовують такі види їх оцінки: первісна; переоцінена; справедлива; залишкова; ліквідаційна; вартість, що амортизується.

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

**Переоцінена вартість** – це вартість необоротних активів після їх переоцінки.

**Справедлива вартість** – сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Справедливою вартістю основних засобів в більшості випадків може бути ринкова вартість, а в разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

**Залишкова вартість** визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу. Знос визначається сумою амортизації об’єкта необоротних активів з початку їх корисного використання.

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

**Вартість, яка амортизується**, представляє собою первісну або переоцінену вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка складається з таких витрат: суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству); витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати”).

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат з придбання. Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням будь-яких витрат з придбання.

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо, дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” та 16 “Витрати”.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта

основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду. Об'єкт основних засобів, придбаний в обмін на неподібний об'єкт, оцінюється за справедливою вартістю переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (технічний догляд, ремонт) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, то підприємство може переоцінювати такий об'єкт. Одночасно здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Під групою основних засобів розуміють сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів. Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо до них застосовують 100%-ву чи 50%-ву амортизацію.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат.

У балансі підприємства основні засоби відображаються окремо за первісною (переоціненою) вартістю і залишковою вартістю. Окремо наводиться сума зносу основних засобів. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

Перед обліком основних засобів стоять такі завдання: своєчасне і повне документальне оформлення руху основних засобів; контроль за збереженням і ефективним використанням основних засобів; об'єктивна оцінка і правильне нарахування амортизації відповідно до діючих методів і норм та своєчасне відображення в первинних документах і бухгалтерських регістрах; правильне і своєчасне відображення в обліку зносу основних засобів, виявлення результатів від їх ліквідації; правильне відображення в обліку операцій з передачі основних засобів в оренду; обґрунтоване відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів.

## **4.2. Облік наявності і руху основних засобів**

Одиницею обліку основних засобів є окремий інвентарний об'єкт – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

**Первинний облік основних засобів.** Для обліку основних засобів використовують типові або спеціалізовані форми первинних документів.

Основні засоби можуть надходити від постачальників за оплату, від юридичних і фізичних осіб безкоштовно, внаслідок введення в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, як внесок у статутний капітал засновниками підприємства та інших джерел. У всіх випадках складається “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” (форма № ОЗ-1; ОЗСГ-1). Акт застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію, для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного структурного підрозділу до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації). При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається керівником підприємства, в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акту на декілька об'єктів дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання тощо, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. До складеного акта прикладають технічну документацію, що відноситься до даного об'єкта (об'єктів) та передають до бухгалтерії підприємства. Акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства (організації).

Оформляючи внутрішнє переміщення або безоплатну передачу основних засобів іншому підприємству, акт складають у двох примірниках (для підприємства чи підрозділу, що передає і отримує основні засоби).

При передачі основних засобів іншому підприємству за плату акт складається у трьох примірниках: перші два залишаються у підприємства, що здає (де перший примірник додається до звіту, а другий – до повідомлення на передачу та для акцепту), третій примірник передається особі, що приймає основні засоби.

Оприбуткування основних засобів після капітального ремонту, реконструкції, модернізації оформляють “Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів” (форма № ОЗ-2; ОЗСГ-2) в одному примірнику – якщо роботи виконувались господарським способом, у двох примірниках – у разі виконання ро-



біт іншим підприємством. При виконанні ремонту, реконструкції власними силами акт підписують працівники структурного підрозділу, що приймали основні засоби, та представники структурного підрозділу, які виконували ремонт чи реконструкцію (виконроб, бригадир). Після цього акт здають до бухгалтерії, який підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства чи уповноваженими особами.

Зміни до характеристики об'єкта, пов'язані із капітальним ремонтом, реконструкцією та модернізацією, повинні бути внесені до технічного паспорта відповідного об'єкта основних засобів.

Виготовлені основні засоби власними силами також оформляють актами приймання-передачі основних засобів.

Основні засоби, передані в експлуатацію, закріплюються за структурними підрозділами і за матеріально відповідальними особами. Для закріплення основних засобів за матеріально відповідальними особами використовують "Інвентарний список основних засобів" (форма № ОЗ-9).

Вибуття основних засобів відбувається внаслідок продажу, вибуття внаслідок стихійного лиха, безоплатної передачі або ліквідації в разі невідповідності критеріям визнання активом. При списанні з балансу основних засобів підприємства (організації) повинні керуватись інструкцією про порядок списання будівель, споруд, машин, обладнання, транспортних засобів та іншого майна, що відноситься до основних засобів.

Визначенням непридатності основних засобів, неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту займається постійно діюча комісія, яка затверджується наказом по підприємству. До її складу залучаються: заступник керівника підприємства, головний інженер, головний агроном, головний зоотехнік, інженер-будівельник, керівник відповідного структурного підрозділу, головний бухгалтер, особа, на яку покладено відповідальність за збереження об'єкта.

До компетенції постійно діючої комісії входить безпосередній огляд технічного стану об'єкта, що підлягає списанню, виявлення конкретних причин списання об'єкта (знос, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварії і інше), виявлення осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття об'єкта з експлуатації, визна-

чення використання окремих вузлів, деталей, матеріалів об'єкта, що списують.

У разі списання будівель і споруд складають “Акт на списання основних засобів” (форма № ОЗ-3; ОЗСГ-3), а при ліквідації машин і обладнання – “Акт на списання автотранспортних засобів” (форма № ОЗ-4; ОЗСГ-4). Акти складаються у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства. Перший примірник передається до бухгалтерії підприємства, яка відмічає вибуття об'єкта в інвентарній картці, другий – залишається у особи, відповідальної за зберігання цього об'єкта основних засобів, та є підставою для здачі на склад матеріальних цінностей та металобрухту, отриманих в результаті ліквідації об'єкта.

Витрати по ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбирання будівель, демонтажу обладнання і автотранспортних засобів відображають в актах у розділі “Розрахунок результатів списання об'єкта”.

“Акт №\_ про установку, пуск та демонтаж будівельної машини”(форма № ОЗ-5) складається при установці, пуску і демонтажу будівельної машини, що взята напрокат. Підписується акт представником машинопрокатного підприємства (бази) та механіком будівельної дільниці. В даній формі також відображаються відомості про стан машини до її здачі напрокат та після повернення з прокату.

У разі списання інших необоротних матеріальних активів складають “Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні” (форма № МШ-5), “Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів” (форма № МШ-4) (для списання малоцінних необоротних матеріальних активів) та інші акти на списання.

**Синтетичний та аналітичний облік основних засобів.** Порядок ведення обліку основних засобів регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, іншими законодавчими актами і нормативними документами.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, призначений рахунок 10 “Основні засоби”, до якого відкривають такі субрахунки: 100 “Інвестиційна нерухомість”, 101 “Зе-

мельні ділянки”, 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”, 103 “Будинки та споруди”, 104 “Машини та обладнання”, 105 “Транспортні засоби”, 106 “Інструменти, прилади та інвентар”, 107 “Тварини”, 108 “Багаторічні насадження”, 109 “Інші основні засоби”.

Слід відмітити, що до основних засобів сільськогосподарських підприємств відносять тварин (службові собаки, циркові тварини тощо) та багаторічні насадження (озеленювані та декоративні насадження на вулицях, площах, у парках, скверах на території підприємства і у дворах житлових будинків, снігозахисні та полезахисні смуги тощо), які не пов’язані із сільськогосподарською діяльністю.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” багаторічні насадження (плодово-ягідні насадження усіх видів тощо), робоча та продуктивна худоба відносяться до довгострокових біологічних активів та не входять до складу основних засобів підприємства. Їх обліковують на рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи”.

Облік наявності і руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли свого відображення на рахунку 10 “Основні засоби”, ведуть на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, до якого відкривають такі субрахунки: 111 “Бібліотечні фонди”, 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”, 113 “Тимчасові (нетитульні) споруди”, 114 “Природні ресурси”, 115 “Інвентарна тара”, 116 “Предмети прокату”, 117 “Інші необоротні матеріальні активи”.

За дебетом рахунків 10 “Основні засоби” та 11 “Інші необоротні матеріальні активи” відображають надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів і інших необоротних матеріальних активів відповідно, які обліковуються за первісною вартістю; суму витрат, яка пов’язана з поліпшенням об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта; суму дооцінки вартості об’єкта. Ці рахунки за дебетом кореспондують з кредитом таких рахунків: 10 – внутрішнє переміщення (для основних засобів), 11 – внутрішнє переміщення (для інших необоротних матеріальних активів); 15 – вартість збудованих і придбаних основних засобів, витрати на їх поліпшення; 23 – оприбуткування інших необоротних матеріальних активів від власного виробництва; 37 – оприбуткування придбаних готових об’єктів через підзвітних осіб; 41 – оприбуткування від пайовиків

об'єктів як внесків у пайовий капітал; 42 – дооцінка основних засобів і інших необоротних матеріальних активів; 46 – надходження об'єктів від засновників як їх внески у статутний капітал; 48 – надходження об'єктів за цільовим фінансуванням та у порядку гуманітарної допомоги; 53 – приймання орендарем об'єкта у фінансову оренду та ін.

За кредитом рахунків 10 та 11 відображають вибуття відповідних об'єктів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та суму їх уцінки в кореспонденції з дебетом рахунків: 13 – списання зносу при вибутті об'єкта; 18 – передача об'єктів у фінансову оренду; 97 – списання нестач і втрат від псування необоротних матеріальних активів (84 – для підприємств, що використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”), списання уцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; списання залишкової вартості об'єктів, що вибули з підприємства (85 – для підприємств, що застосовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) та ін.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів та інших необоротних матеріальних активів включається до складу додаткового капіталу (дебет рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи” і кредит рахунку 42 “Додатковий капітал”), а сума уцінки – до складу витрат (дебет рахунку 97 “Інші витрати” і кредит рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”), крім тих об'єктів, по яких раніше проводилась індексація (дооцінка, уцінка).

Чергову індексацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, по яких уже раніше проводилась дооцінка та уцінка, відображають у такому порядку:

– дооцінку у сумі, яка не перевищує різницю між попередніми уцінками і попередніми дооцінками залишкової вартості об'єкта, спрямовують в доходи звітного періоду (дебет рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи” і кредит рахунку 74 “Інші доходи”), а перевищення цієї різниці – на збільшення додаткового капіталу (дебет рахунків 10, 11 і кредит рахунку 42 “Додатковий капітал”);

– уцінку у сумі, яка не перевищує різницю між попередніми дооцінками і попередніми уцінками залишкової вартості об'єкта, спрямовують на зменшення додаткового капіталу (дебет рахунку 42

“Додатковий капітал” і кредит рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”), а перевищення цієї різниці – на витрати звітного періоду (дебет рахунку 97 “Інші витрати” і кредит рахунків 10,11).

При вибутті об’єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об’єкта включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу: дебет рахунку 42 “Додатковий капітал”, кредит рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)”.

Витрати на ліквідацію основних засобів та вартість одержаних від ліквідації товарно-матеріальних цінностей включаються відповідно до витрат і доходів та відображаються у складі фінансових результатів від іншої звичайної діяльності. Так, витрати по ліквідації основних засобів відображають по дебету рахунку 97 “Інші витрати” в кореспонденції з кредитом рахунків 23,65,66 та ін., а доходи – по кредиту рахунку 74 “Інші доходи” в кореспонденції з дебетом рахунків 20,22 та ін.

Аналітичний облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ведуть окремо за кожним об’єктом цих активів в “Інвентарних картках” (форма № ОЗ-6). Заповнені інвентарні картки реєструють в “Описах інвентарних карток з обліку основних засобів” (форма № ОЗ-7), які ведуться за класифікаційними групами об’єктів основних засобів і забезпечують контроль за збереженням інвентарних карток. При вибутті основних засобів роблять помітки в описі, а відповідну картку прикладають до акту на списання основних засобів.

Зміни у вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та сумі зносу при переоцінці відображають у вищеназваних регістрах.

Інвентарні картки на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, що надійшли або вибули протягом місяця, зосереджують в картотеці окремо. В кінці місяця на їх підставі заповнюють “Картку обліку руху основних засобів” (форма № ОЗ-8). Сільськогосподарські підприємства на підставі даних карток руху основних засобів складають “Аналітичні дані до рахунків 10 “Основні засоби” і 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, які містяться в Журналі-ордері № 13 ст., де за кожним рахунком і в розрізі субрахунків відображають за-

лишок на початок місяця, обороти за місяць по дебету і кредиту і залишок на кінець місяця. Підсумок по кожному рахунку звіряють з даними синтетичного обліку рахунків 10 та 11 в Головній книзі.

Інші підприємства синтетичний облік основних засобів за рахунками 10 “Основні засоби” і 11 “Інші необоротні матеріальні активи” ведуть у Журналі 4.

В кінці місяця кредитові обороти рахунків 10, 11 з Журналу 4 (Журналу-ордера № 13 сг.) переносять в Головну книгу. Обороти за дебетом рахунків 10, 11 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

**Облік витрат на ремонт основних засобів.** Обов’язковою умовою ефективного використання і продовження строку експлуатації основних засобів є постійне підтримання їх в робочому стані за рахунок проведення періодичних ремонтів і технічного обслуговування.

У зв’язку з тим, що згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” первісна вартість основних засобів збільшується лише на суму витрат, пов’язаних з поліпшенням об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), яке призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від його використання витрати по ремонту основних засобів та інших необоротних матеріальних активів відображають на рахунках витрат операційної діяльності (23,91,92,93,94). Дані рахунки будуть дебетуватись в кореспонденції з кредитом таких рахунків: 20,22 – на вартість витрачених виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів при виконанні ремонтних робіт; 66,65 – на суму нарахованої оплати праці з відрахуваннями на соціальні заходи працівникам, зайнятих на ремонтах основних засобів; 63, 68 – на вартість виконаних ремонтних робіт сторонніми організаціями та ін.

Ремонтні роботи повинні проводитись відповідно до затверджених кошторисів і відомостей дефектів.

Закінчений ремонт будівель, споруд, машин, обладнання та інших основних засобів оформляють “Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів” (форма № ОЗ-2; ОЗСГ-2).

Аналітичний облік витрат по ремонту основних засобів ведуть у виробничому звіті по галузях, видах, групах або окремих об'єктах по відповідній номенклатурі статей витрат.

Синтетичний облік витрат на ремонт основних засобів ведуть у Журналі 5 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 10.3 ст.) і Головній книзі.

**Інвентаризація основних засобів.** Інвентаризацію основних засобів (за виключенням тварин) проводять не менше одного разу на рік перед складанням річної звітності, але не раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів – один раз у п'ять років.

Інвентаризацію дорослих тварин проводять не менше одного разу в квартал (на 1 квітня, на 1 липня, на 1 вересня) і перед складанням річних бухгалтерських звітів і балансів – на 31 грудня звітного року.

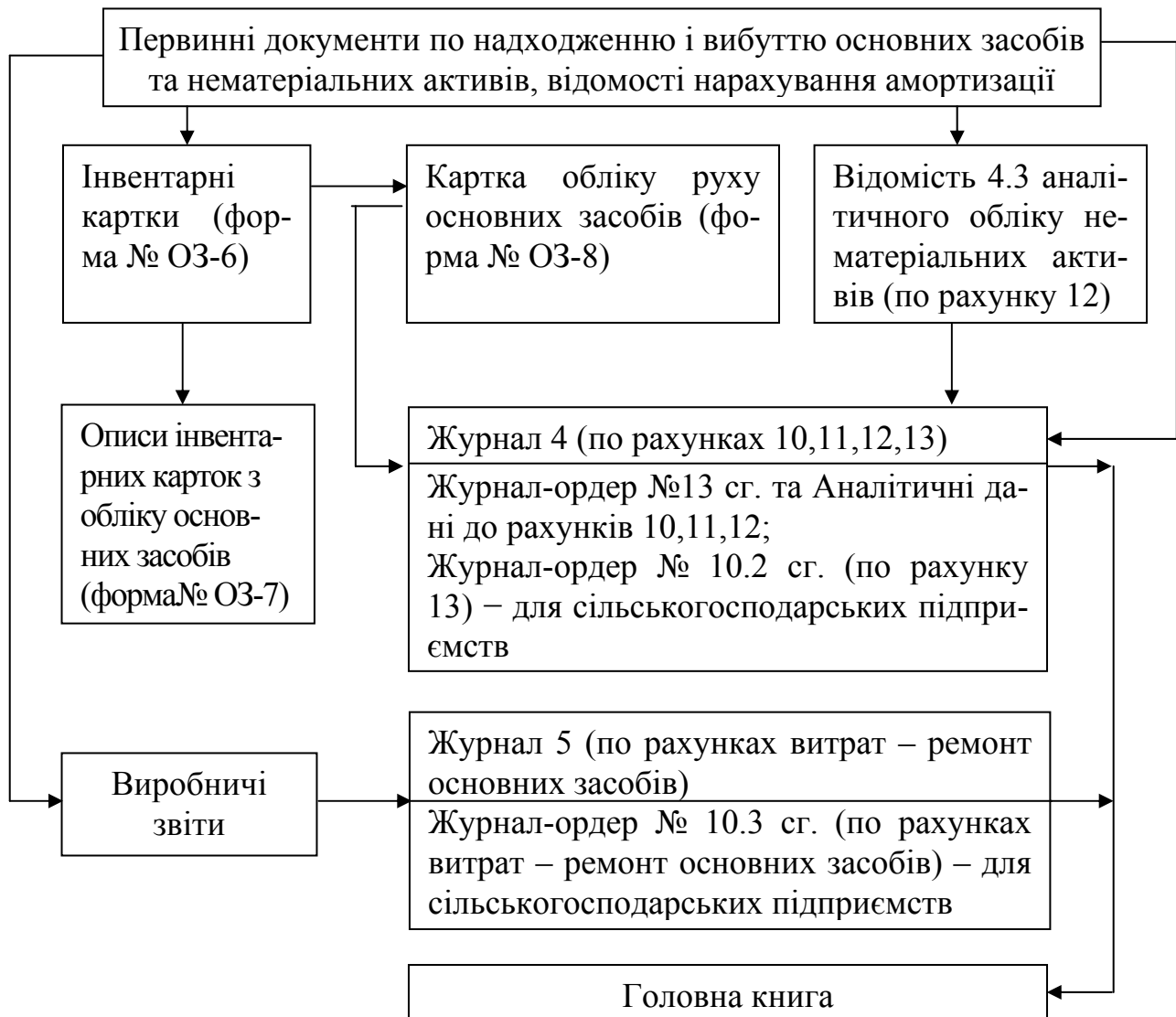
Інвентаризацію проводить спеціальна комісія, до складу якої входять керівник підприємства або його заступник, головний бухгалтер, керівники структурних підрозділів, головні спеціалісти галузей і служб, представники громадськості. При інвентаризації складають інвентаризаційні описи, в яких основні засоби розподіляють по групах, передбачених типовою класифікацією, по видах, галузях і місцях зберігання (закріплення) або відповідальних особах.

Виявлені в результаті інвентаризації лишки основних засобів оприбутковують по дебету рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи” і кредиту субрахунку 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”. При цьому встановлюється, коли і за чим розпорядженням споруджені (придбані) невраховані об'єкти, виявлені при інвентаризації, з відображенням цих відомостей у протоколі засідання інвентаризаційної комісії.

У випадках нестачі або псування основних засобів їх залишкову вартість відносять на витрати від іншої звичайної діяльності підприємства: дебет субрахунку 976 “Списання необоротних активів”, кредит рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”. Одночасно із списанням об'єкта, слід зарахувати його вартість на позабалансовий субрахунок 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей” рахунку 07 “Списані активи”. При відшкодуванні заподіяного збитку винною особою дебетують субрахунок 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” і кредиту-

ють субрахунок 746 “Інші доходи від звичайної діяльності” (на суму що утримується з винної особи) з одночасним списанням вартості об’єкта з позабалансового субрахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

Загальна схема обліку основних засобів приведена на рисунку 5.



**Рис. 5. Загальна схема обліку основних засобів і нематеріальних активів**

### **4.3. Облік амортизації і зносу основних засобів**

У процесі виробництва основні засоби зношуються і вартість їх поступово переходить на собівартість продукції, робіт і послуг у розмірі амортизаційних відрахувань.



**Амортизація** – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Вартістю, що амортизується, є первісна (переоцінена) вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Строком корисного використання (експлуатації) вважається очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством самостійно, і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання називається **зносом необоротних активів**.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” передбачені такі методи нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів): прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

Розглянемо конкретний приклад по нарахуванню амортизації за різними методами. Придбано підприємством обладнання: первісна вартість його становить 16000 грн., ліквідаційна – 1600 грн. Строк корисного використання 5 років. Очікуваний обсяг продукції, яку буде вироблено за цей період досягне 10000 одиниць.

1. Прямолінійний метод. Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

$$A_p = \frac{Ba}{T} = \frac{Bn - Bл}{T},$$

де,  $A_p$  – річна сума амортизації;  $Ba$  – вартість, що амортизується;  $T$  – період корисного використання об'єкта;  $Bn$  – первісна вартість;  $Bл$  – ліквідаційна вартість.

$$(16000 - 1600) : 5 = 2880 \text{ грн.}$$

Щорічно підприємство буде включати у витрати однакову суму амортизації основних засобів, що дорівнює 2880 грн.

2. Метод зменшення залишкової вартості. Річна сума амортизації

нараховується як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.

$$A_p = N A_p \times B_z \quad \text{або} \quad A_p = N A_p \times B_n,$$

де,  $N A_p$  – річна норма амортизації;  $B_z$  – залишкова вартість.

Річна норма амортизації 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.

$$N A_p = 1 - \sqrt[T]{\frac{B_l}{B_n}}.$$

$$\text{Річна норма амортизації} = 1 - \sqrt[5]{\frac{1600}{16000}} = 1 - 0,630957344 = 0,369042656$$

За роками експлуатації амортизація буде нараховуватись у таких розмірах:

перший рік –  $16000 \times 0,369042656 = 5905$  грн.  
 другий рік –  $(16000 - 5905) \times 0,369042656 = 3725$  грн.  
 третій рік –  $(10095 - 3725) \times 0,369042656 = 2351$  грн.  
 четвертий рік –  $(6370 - 2351) \times 0,369042656 = 1483$  грн.  
 п'ятий рік –  $(4019 - 1483) \times 0,369042656 = 936$  грн.

Разом: 14400 грн.

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

$$A_p = 2 \times N A_p \times B_z \quad \text{або} \quad A_p = 2 \times N A_p \times B_n; \quad N A_p = B_n / T.$$

У нашому прикладі річна норма амортизації буде становити 20%.

перший рік –  $2 \times 0,20 \times 16000 = 6400$  грн.  
 другий рік –  $2 \times 0,20 \times (16000 - 6400) = 3840$  грн.  
 третій рік –  $2 \times 0,20 \times (9600 - 3840) = 2304$  грн.  
 четвертий рік –  $2 \times 0,20 \times (5760 - 2304) = 1382$  грн.  
 п'ятий рік –  $(16000 - 1600 - 13926) = 474$  грн.

Разом: 14400 грн.

В останній рік сума амортизації розраховується як різниця між вартістю, що амортизується (16000 – 1600) і нарахованою сумою амортизації за попередні 4 роки (6400+3840+2304+1382).

4. Кумулятивний метод. Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта, на суму числа років його корисного використання.

$$A_p = V_a \times K_k,$$

де  $K_k$  – кумулятивний коефіцієнт.

Кумулятивний коефіцієнт за роками буде становити: перший рік  $-\frac{5}{1+2+3+4+5} = \frac{5}{15}$ ; другий рік  $-\frac{4}{15}$ ; третій рік  $-\frac{3}{15}$ ; четвертий рік  $-\frac{2}{15}$ ; п'ятий рік  $-\frac{1}{15}$ .

Річна сума амортизації за роками буде становити:

перший рік	–	$14400 \times \frac{5}{15} = 4800$ грн.
другий рік	–	$14400 \times \frac{4}{15} = 3840$ грн.
третій рік	–	$14400 \times \frac{3}{15} = 2880$ грн.
четвертий рік	–	$14400 \times \frac{2}{15} = 1920$ грн.
п'ятий рік	–	$14400 \times \frac{1}{15} = 960$ грн.
		Разом: 14400 грн.

5. Виробничий метод. Сума амортизації (місячна чи річна) визначається як добуток фактичного місячного (річного) обсягу продукції, робіт, послуг та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

$$A_m = O_m \times C_{Aв}; C_{Aв} = V_a / O_t$$

де,  $A_m$  – місячна сума амортизації;  $O_m$  – місячний обсяг продукції (робіт, послуг);  $O_t$  – загальний обсяг продукції за весь період використання об'єкта;  $C_{Aв}$  – виробнича ставка амортизації.

Для співставлення показників амортизації за різними методами, розрачуємо річну суму амортизації. Нехай у нашому прикладі при загальному обсязі виробництва в 10000 одиниць за роками підприємство буде одержувати: перший рік – 2000 одиниць, другий рік – 2500, третій рік – 2400, четвертий рік – 2100, п'ятий рік – 1000 одиниць продукції.

Виробнича ставка амортизації =  $(16000 - 1600) : 10000 = 1,44$

Сума по роках розподілиться:

перший рік –  $2000 \times 1,44 = 2880$  грн.

другий рік –  $2500 \times 1,44 = 3600$  грн.

третій рік –  $2400 \times 1,44 = 3456$  грн.

четвертий рік –  $2100 \times 1,44 = 3024$  грн.

п'ятий рік –  $1000 \times 1,44 = 1440$  грн.

Разом: 14400 грн.

Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Так, відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного періоду у такому розмірі (в розрахунку на календарний квартал): група 1 – 2 відсотки; група 2 – 10 відсотків; група 3 – 6 відсотків; група 4 – 15 відсотків.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним та виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Амортизацію нараховують на всі види основних засобів, крім землі і незавершених капітальних інвестицій. Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12 або діленням квартальної суми амортизації на 3 (при застосуванні норм амортизації до відповідних груп за податковим обліком).

Амортизацію нараховують по введених в дію основних засобах

починаючи з місяця, наступного за місяцем вводу, а по вибулих основних засобах нарахування амортизації припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і збільшенням суми зносу необоротних активів. З цією метою використовують пасивний рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" за відповідними субрахунками (131 "Знос основних засобів", 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 135 "Знос інвестиційної нерухомості").

За кредитом рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" (субрахунки 131,132,135) відображають нарахування амортизації та індексації зносу основних засобів в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – нарахування амортизації по об'єктах основних засобів, що використовувались на будівництві та інших капітальних роботах; 23 – нарахування амортизації по об'єктах, що використовувались на виробництві; 42 – індексація зносу у зв'язку з дооцінкою об'єкта; 83 – нарахування амортизації (для підприємств, що використовують рахунки класу 8 "Витрати за елементами"): 91,92,93,94 – нарахування амортизації по об'єктах основних засобів загальновиробничого характеру, адміністративних об'єктах, об'єктах по збуту та інших виробництв. Первинним обліковим документом по нарахуванню амортизації є розрахунок або відомість нарахування амортизації основних засобів.

За дебетом рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" (субрахунки 131,132,135) відображають зменшення суми нарахованого зносу основних засобів в кореспонденції з кредитом рахунків: 10,11 – списання нарахованої суми зносу по об'єктах, які вибули (реалізація, ліквідація тощо); 42 – відображення індексації зносу по вибувших основних засобах, які раніше були проіндексовані.

Облік амортизації і зносу основних засобів ведуть у Журналі 4. Суми кредитових оборотів Журналу 4 в кінці місяця переносять у Головну книгу.

Сільськогосподарські підприємства для нарахування і розподілу амортизації за об'єктами обліку використовують:

– "Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок ро-

ку” (форма № ОЗСГ-5) – для визначення річної і місячної суми амортизації на 1 січня;

– “Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули” (форма № ОЗСГ-6) – для відображення нарахованої амортизації по об’єктах, що надійшли і вибули;

– “Зведена відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів” (форма № ОЗСГ-7) – складають на підставі Розрахунку нарахування амортизації (форма № ОЗСГ-5) та Відомості нарахування амортизації (форма № ОЗСГ-6), в якій відображають розподіл амортизації по об’єктах обліку, нараховану суму амортизації за минулий місяць, зміни суми амортизації по об’єктах, що надійшли і вибули, та суму нарахованої амортизації в поточному місяці;

– “Відомість нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством” (форма № ОЗСГ-8) – для нарахування амортизації за методом, передбаченим податковим законодавством, і розподілу за об’єктами обліку.

На підставі даних Відомості (форма № ОЗСГ-7) або Відомості (форма № ОЗСГ-8) роблять записи у Журналі-ордері № 10.2 сг. за рахунком 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, кредитовий оборот якого в кінці місяця переносять до Головної книги.

Обороти за дебетом рахунку 13 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

#### 4.4 Облік нематеріальних активів і гудвілу

**Облік нематеріальних активів.** Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”. Відповідно до цього положення, **нематеріальний актив** – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

- 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, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

- права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо);

- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

- авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;

- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;

- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;

- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям

визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

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

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням ви-



трат на придбання.

Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням будь-яких витрат на придбання.

Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведення його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

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

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Підставою для оприбуткування об'єктів нематеріальних активів можуть бути такі документи:

- патент на винахід, патент на промисловий зразок;
- свідоцтво України на знак для товарів і послуг;
- авторський договір або договір з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі;
- патент на сорт;
- дозвіл на виробництво, реалізацію та використання насіння;
- рахунки за придбання програмного забезпечення, “ноу-хау”, місця на товарних або фондових біржах, майнового комплексу та розрахунку суми гудвілу по ньому;
- документи, які підтверджують витрати на створення нематеріальних активів.

Згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. №732 “Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” застосовують такі форми первинних документів з обліку відповідних об’єктів:

“Акт введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” (ф. НА-1) – застосовується для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об’єктів інтелектуальної власності;

“Інвентарна картка обліку об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” (ф. НА-2) – використовується для аналітичного обліку нематеріальних активів;

“Акт вибуття (ліквідації) об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” (ф. НА-3) – застосовується для оформлення вибуття таких об’єктів при їх списанні (ліквідації);

“Інвентаризаційний опис об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” (ф. НА-4) – призначений для оформлення даних інвентаризації нематеріальних активів.

Облік нематеріальних активів здійснюють на рахунку 12 “Нематеріальні активи” за такими субрахунками: 121 “Права користування природними ресурсами”, 122 “Права користування майном”, 123 “Права на комерційні позначення”, 124 “Права на об’єкти промислової власності”, 125 “Авторське право та суміжні з ним права”, 127 “Інші нематеріальні активи”.

На субрахунку 121 “Права користування природними ресурсами” ведуть облік наявності об’єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

На субрахунку 122 “Права користування майном” ведуть облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

На субрахунку 123 “Права на комерційні позначення” ведуть облік наявності права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо).

На субрахунку 124 “Права на об’єкти промислової власності”

ведуть облік наявності прав на об'єкти промислової власності (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау тощо).

На субрахунку 125 “Авторське право та суміжні з ним права” ведуть облік наявності авторського права та суміжних з ним прав (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо).

На субрахунку 127 “Інші нематеріальні активи” ведуть облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

За дебетом рахунку 12 “Нематеріальні активи” відображають придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та суму дооцінки таких активів в кореспонденції з кредитом рахунків: 14 – повернення фінансових інвестицій нематеріальними активами; 15 – придбання, створення (виготовлення) нематеріальних активів на підприємстві власними силами; 18 – повернення нематеріальних активів, які були передані у фінансову оренду; 37 – придбання об'єктів через підзвітних осіб; 41 – надходження об'єктів як внесків у пайовий капітал; 42 – дооцінка нематеріальних активів; 46 – надходження об'єктів як внески у статутний капітал; 48 – надходження об'єктів як цільові внески і гуманітарна допомога; 53 – придбання об'єктів у фінансову оренду; 74 – безоплатне надходження нематеріальних активів та ін.

За кредитом рахунку 12 “Нематеріальні активи” обліковують вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання та суму уцінки нематеріальних активів в кореспонденції з дебетом рахунків: 13 – списання накопиченої амортизації нематеріальних активів при їх вибутті внаслідок ліквідації, реалізації тощо; 18 – передача у фінансову оренду; 42 – уцінка нематеріальних активів; 97 (85 – для підприємств, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) – списання залишкової вартості нематеріальних активів при їх вибутті та ін.

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою

вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. Активний ринок – це ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці.

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу (дебет рахунку 12 “Нематеріальні активи” і кредит рахунку 42 “Додатковий капітал”), а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду (дебет рахунку 97 “Інші витрати” і кредит рахунку 12 “Нематеріальні активи”).

Чергову індексацію нематеріальних активів, по яких уже раніше проводилась дооцінка та уцінка, відображають у такому порядку:

– дооцінку у сумі, яка не перевищує різницю між попередніми уцінками і попередніми дооцінками залишкової вартості об'єкта, спрямовують в доходи звітного періоду (дебет рахунку 12 “Нематеріальні активи” і кредит рахунку 74 “Інші доходи”), а перевищення цієї різниці – на збільшення додаткового капіталу (дебет рахунку 12 і кредит рахунку 42 “Додатковий капітал”);

– уцінку у сумі, яка не перевищує різницю між попередніми дооцінками і попередніми уцінками залишкової вартості об'єкта, спрямовують на зменшення додаткового капіталу (дебет рахунку 42

“Додатковий капітал” і кредит рахунку 12 “Нематеріальні активи”), а перевищення цієї різниці – на витрати звітного періоду (дебет рахунку 97 “Інші витрати” і кредит рахунку 12).

При вибутті об’єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об’єкта включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу: дебет рахунку 42 “Додатковий капітал”, кредит рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

У балансі підприємства нематеріальні активи відображаються окремо за первісною (переоціненою) вартістю і залишковою вартістю. Окремо наводиться сума накопиченої амортизації нематеріальних активів. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю нематеріальних активів і сумою їх накопиченої амортизації на дату балансу.

По нематеріальних активах нараховується амортизація протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об’єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років.

При визначенні строку корисного використання об’єкта нематеріальних активів слід враховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків: коли існує невідмовне зобов’язання іншої особи щодо придбання цього об’єкта наприкінці строку його корисного використання; коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації

існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Щомісячна сума нарахованої амортизації відображається по дебету рахунків обліку витрат (15,23,91,92,93,94,83 – для підприємств, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) і кредиту рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” (субрахунок 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”).

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняється – починаючи з місяця, наступного за місяцем його вибуття.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться за їх видами та окремими об'єктами у Відомості 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів. У Відомості щомісяця протягом звітного року на підставі первинних облікових документів записують дані про придбані (створені) нематеріальні активи, нараховану амортизацію, їх переоцінку та вибуття (з відображенням вартості об'єкта і суми накопиченої амортизації).

Синтетичний облік нематеріальних активів ведуть у Журналі 4 та Головній книзі.

Сільськогосподарські підприємства облік нематеріальних активів за рахунком 12 “Нематеріальні активи” ведуть у Журналі-ордері № 13 сг., а їх накопиченої амортизації – за субрахунком 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів” – у Журналі-ордері № 10.2 сг., Розрахунку нарахування амортизації (форма № ОЗСГ-5) та Відомостях нарахування амортизації (форми № ОЗСГ-6, ОЗСГ-7, ОЗСГ-8).

У кінці місяця кредитові обороти рахунків 12 і 13 з відповідних Журналів (Журналів-ордерів) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунків 12 і 13 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема документообороту по обліку нематеріальних активів приведена на рисунку 5.

**Облік гудвілу.** Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 “Об'єднання підприємств” **гудвіл** – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбан-

ня; **негативний гудвіл** – це перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання.

Для узагальнення інформації про гудвіл і негативний гудвіл, що виникають при придбанні, та /або гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства, використовують рахунок 19 “Гудвіл”, який має такі субрахунки: 191 “Гудвіл при придбанні”, 192 “Негативний гудвіл”, 193 “Гудвіл при приватизації (корпоратизації)”.

В зарубіжній практиці гудвіл відображають під час купівлі-продажу підприємства. Якщо одна фірма купує іншу і виплачує за неї більше, ніж нормальна ринкова ціна її чистих активів (матеріальні активи + дебіторська заборгованість – зобов'язання), то виплачена різниця відображається в активі балансу під назвою гудвіл. Наприклад, компанія “А” купила всі активи компанії “Б” за 1 млн. грн. Реальна вартість всіх чистих активів 950 тис. грн. На бухгалтерських рахунках компанія “А” відобразить активи в сумі 950 тис. грн. (дебет рахунків 10,11,12,20 і т.д.) і гудвіл в сумі 50 тис. грн. (дебет субрахунку 191).

За дебетом субрахунку 191 відображається вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства; за кредитом – сума нарахованої амортизації і сума списаного гудвілу.

В діяльності підприємства може виникати негативний гудвіл. Він виникає тоді, коли покупець платить за підприємство меншу ціну, ніж сукупна балансова вартість його активів. Це буває у випадках, коли купляється підприємство, яке розташоване у віддаленій місцевості або на території з погано розвинутою інфраструктурою (далеко ринки збуту, погані або відсутні дороги) або в придбане підприємство покупець повинен внести певний капітал. Отже, якщо активи продавались за ціною, нижчою від їх собівартості, різниця є негативним гудвілом. Цю різницю відносять на кредит субрахунку 192 “Негативний гудвіл”.

За кредитом субрахунку 192 відображається вартість негативного гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства; за дебетом – зменшення його вартості при визнанні доходу.

Наведемо приклад на відображення в обліку операцій з негативним гудвілом. Придбано цілісний майновий комплекс вартістю 180000 грн. (з негативним гудвілом 35000 грн.). У звітному періоді частина негативного гудвілу у розмірі 7000 грн. визнана доходом. На рахунках бухгалтерського обліку будуть зроблені такі записи:

1. Придбано цілісний майновий комплекс, гроші перераховано

<i>Дебет рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”</i>	<i>180000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 31 “Рахунки в банках”</i>	<i>145000 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 192 “Негативний гудвіл”</i>	<i>35000 грн.</i>

2. Зараховано на баланс цілісний майновий комплекс

<i>Дебет рахунків активів (10,12,26 та ін.)</i>	<i>180000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”</i>	<i>180000 грн.</i>

3. Частина негативного гудвілу визнана доходом звітнього періоду

<i>Дебет субрахунку 192 “Негативний гудвіл”</i>	<i>7000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 74 “Інші доходи”</i>	<i>7000 грн.</i>

За дебетом субрахунку 193 відображають вартість гудвілу, який виник при приватизації (корпоратизації), за кредитом – суму списаного гудвілу.

Аналітичний облік гудвілу ведеться за об'єктами придбання.

Облік гудвілу здійснюють у Журналі 4 та Головній книзі.

#### **4.5. Облік необоротних активів в оренді**

Облік орендованих необоротних активів здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”.

**Оренда** – це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Оренда буває операційна і фінансова.

**Облік операційної оренди.** За операційної оренди об'єкт передається орендарю на визначений строк і обов'язково повертається орендодавцю. В бухгалтерському обліку в орендодавця об'єкт, переданий в операційну оренду, обліковується на відповідних балансових рахунках необоротних активів з відображенням в аналітичному обліку (відміткою) про те, що об'єкт знаходиться в оренді.

Орендар, приймаючи об'єкт в операційну оренду, відображає його на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи” за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Аналітичний облік орендованих необоротних активів за рахунком 01 здійснюється за видами активів.

За користування об'єктом операційної оренди орендар платить орендодавцю відповідну орендну плату, яка включається ним (орен-



дарем) у витрати. При цьому дебетується субрахунок 949 “Інші витрати операційної діяльності” і кредитується рахунок 68 “Розрахунки за іншими операціями” (субрахунок 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”). Орендодавець відповідну суму орендної плати зараховує в доходи від операційної оренди таким записом: дебет рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами” (субрахунок 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”), кредит субрахунку 713 “Дохід від операційної оренди активів”. Витрати, пов’язані з укладенням угоди про оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди), орендодавець відносить на інші операційні витрати того звітного періоду, в якому вони мали місце: дебет субрахунку 949, кредит рахунків 30,31,37 та ін.

Сума нарахованої амортизації об’єкта операційної оренди відображається орендодавцем по дебету рахунку витрат (субрахунок 949) і кредиту рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

Якщо орендар проводить певні витрати по поліпшенню об’єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, то такі витрати вважаються капітальними інвестиціями у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів і обліковуються за дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” і кредитом рахунків 20,22,63,65,66 та ін.

Розглянемо приклад на передачу об’єкта основних засобів в операційну оренду у орендаря і орендодавця. Балансова вартість переданого об’єкта, зазначена у договорі про операційну оренду, становить 15000 грн. Орендна плата – 1440 грн. Витрати орендодавця, пов’язані з укладенням угоди – 190 грн. За період оренди нарахована амортизація у сумі 1450 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені (таблиця 6).

**Облік фінансової оренди. Фінансова оренда** – це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов’язаних з правом користування та володіння активом.

Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з таких ознак: орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; орендар має можливість та намір придбати об’єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання; строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об’єкта оренди; теперішня ва-

ртість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди; орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання; орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату; оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди.

**Таблиця 6**

**Кореспонденція рахунків з операційної оренди основних засобів**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
<b>У орендодавця</b>				
1	Вартість переданого об'єкта в операційну оренду	15000	Робиться запис в регістрах аналітичного обліку, що об'єкт знаходиться в оренді	
2	Нарахована орендна плата (з ПДВ)	1440	377	713
	ПДВ (податок на додану вартість)	240	713	641
3	Одержано орендну плату	1440	31	377
4	Сума витрат, пов'язаних з укладенням угоди про оренду	190	949	30, 31, 37
5	Нарахована амортизація на об'єкт операційної оренди	1450	949	13
<b>У орендаря</b>				
1	Вартість прийнятого об'єкта в операційну оренду	15000	01	—
2	Нарахована орендна плата (без ПДВ)	1200	949	685
	ПДВ (податок на додану вартість)	240	641	685
3	Перераховано орендну плату орендодавцю	1440	685	31
4	Після закінчення строку оренди об'єкт повернуто орендодавцю	15000	—	01

Орендар відображає у бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив (дебет рахунків 10,11,12) і зобов'язання (кредит рахунку 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди") за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних оренд-

них платежів. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду. Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

У свою чергу, орендодавець відображає в бухгалтерському обліку переданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря (дебет рахунку 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”, субрахунок 181 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”) в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (дебет субрахунку 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”, кредит рахунків 10,11,12). Сума нарахованого зносу списується по дебету рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” і кредиту рахунків 10,11,12. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду. Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку фінансової оренди переглядається, якщо негарантована ліквідаційна вартість зменшувалася.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренда (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які

первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди. При проведенні витрат дебетується рахунок 15 "Капітальні інвестиції" і кредитуються рахунки 13,20,22,65,66,68 та ін. При завершенні робіт робиться запис по дебету рахунків 10,11,12 і кредиту рахунку 15.

По об'єктах, переданих у фінансову оренду, амортизацію нараховує орендар протягом періоду очікуваного використання активу. Періодом очікуваного використання об'єкта є строк корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів – строк оренди або строк корисного використання (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено). Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" та 8 "Нематеріальні активи". При цьому дебетуються рахунки витрат (23,91,92,93,94,83 – для підприємств, що використовують рахунки класу 8 "Витрати за елементами") і кредитується рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів".

Розглянемо приклад на передачу об'єкта основних засобів у фінансову оренду. Вартість об'єкта, переданого у фінансову оренду, становить 38000 грн., поточна заборгованість за звітний період – 12000 грн., відсотки по фінансовій оренді (орендна плата) – 1350 грн., нарахована амортизація – 1120 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені (таблиця 7).

Якщо орендодавцем є виробник об'єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу (виручки) від реалізації готової продукції і теперішньої негарантованої вартості об'єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації готової продукції. Дохід виробника від реалізації об'єкта фінансової оренди визнається за найменшою з двох оцінок: справедливою вартістю цього об'єкта або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, обчисленою за ринковою ставкою відсотка.

Собівартість реалізованого об'єкта фінансової оренди визначається за його балансовою вартістю, зменшеною на теперішню негарантовану ліквідаційну вартість, яка відноситься на збільшення дебі-

торської заборгованості орендаря. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми є фінансовим доходом орендодавця – виробника об'єкта фінансової оренди.

Витрати орендодавця з укладення угоди про фінансову оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими витратами того звітного періоду, в якому вони мали місце.

**Таблиця 7**

**Кореспонденція рахунків з фінансової оренди основних засобів**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
<b>У орендодавця</b>				
1	Передано об'єкт основних засобів у фінансову оренду	38000	181	10
2	Відображено поточну заборгованість за майно, передане у фінансову оренду (нараховується щомісячно)	12000	377	181
3	Нараховані відсотки по фінансовій оренді (орендна плата)	1350	373	732
4	Надійшли кошти від орендаря в погашення заборгованості: – поточна заборгованість – відсотки	12000 1350	31 31	377 373
<b>У орендаря</b>				
1	Прийнято об'єкт у фінансову оренду	38000	10	531
2	Відображено поточну заборгованість за майно, прийняте у фінансову оренду	12000	531	685
3	Нараховано орендну плату	1350	952	685
4	Перераховано орендодавцю: – поточну заборгованість – відсотки (орендну плату)	12000 1350	685 685	31 31
5	Нараховано амортизацію по об'єктах фінансової оренди	1120	23 та ін.	13

## Запитання для самоконтролю

1. Якими нормативними документами регламентується облік операцій з основними засобами і нематеріальними активами?
2. Які критерії визнання основних засобів і як їх оцінюють?
3. Як ведуть облік основних засобів?
4. Як ведуть облік амортизації і зносу?
5. Як ведуть облік операцій з нематеріальними активами?
6. В чому полягають особливості обліку операційної і фінансової оренди?
7. Який порядок ведення бухгалтерських реєстрів основних засобів і нематеріальних активів?

## Розділ 5. ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

### 5.1. Економічний зміст і класифікація капітальних інвестицій

Основним джерелом здійснення розширеного відтворення є капітальні інвестиції. **Капітальні інвестиції** – це сукупність витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

До складу капітальних інвестицій належать витрати на будівельно-монтажні роботи, придбання обладнання, інструменту, інвентаря, інші капітальні роботи і витрати на проектно-розвідувальні, геологорозвідувальні та бурові роботи, на відведення земельних ділянок та переселення у зв'язку з будівництвом, на підготовку кадрів для підприємств, що будуються та інші. Капітальні інвестиції відображаються у балансі за фактичними витратами для забудовника (замовника).

Для правильної організації обліку і контролю за здійсненням капітальних інвестицій важливе значення має науково обґрунтована їх класифікація. Капітальні інвестиції групують за відтворювальною та технологічною структурами, за призначенням, за галузями народного господарства, за способами проведених робіт, за ступенем готовності, за джерелами проведення (створення).

За відтворювальною структурою капітальні інвестиції направляються на нове будівництво, розширення, реконструкцію, технічне переозброєння і підтримання потужностей діючих підприємств.

За технологічною структурою капітальні інвестиції поділяють на витрати по будівельних та монтажних роботах, витрати на придбання всіх видів обладнання, інструментів та інвентаря, та інші капітальні роботи і витрати.

За призначенням капітальні інвестиції в обліку поділяються за об'єктами виробничого і невиробничого характеру.

За галузями народного господарства капітальні інвестиції поділяються на капітальні інвестиції в промисловість, сільське господарство, транспорт, торгівлю тощо.

Капітальні інвестиції поділяють за способами виконання будівельно-монтажних робіт на такі, що здійснюються господарським чи підрядним способами.

За ступенем готовності об'єктів капітальні інвестиції поділяють на завершені та незавершені.

Джерелами проведення(створення) капітальних інвестицій є власні кошти підприємства, використання коштів бюджету чи позабюджетних фондів та інші джерела.

Капітальні інвестиції підприємства обліковують на одному балансі з основною діяльністю, але з обов'язковим розподілом в обліку витрат, що пов'язані з виробництвом та збутом продукції (робіт і послуг), які є метою створення даного підприємства, і капітальних затрат.

За діючим порядком планування, фінансування, кредитування і обліку капітальних інвестицій у сільському господарстві виділяють такі їх основні види: капітальне будівництво, придбання (виготовлення) основних засобів, придбання (виращування) довгострокових біологічних активів, меліоративні роботи та інші капітальні інвестиції.

Основними завданнями обліку капітальних інвестицій є: систематичний контроль за ефективним використанням коштів, призначених на капітальні інвестиції; контроль за виконанням програми капітальних робіт та витрат; правильне і своєчасне документальне відображення обсягу виконаних робіт та всіх видів видатків; точне визначення фактичної собівартості введених у дію об'єктів і витрат на незавершене будівництво; контроль за додержанням фінансової дисципліни на будівництві; контроль за економним витрачанням матеріальних і трудових ресурсів у здійсненні капітальних інвестицій; контроль за виконанням кошторису накладних витрат і правильним їх включенням у собівартість введених у дію об'єктів.

Усі види капітальних інвестицій обліковують на рахунку 15 "Капітальні інвестиції". За економічним змістом цей рахунок є рахунком з обліку господарських процесів, за призначенням і структурою – операційним, калькуляційним, а щодо балансу – активним.

На рахунку 15 відкривають такі субрахунки: 151 “Капітальне будівництво”, 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”, 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”, 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”, 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”.

За дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” відображають збільшення визнаних витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів тощо).

В обліку виділяють такі основні види капітальних інвестицій: капітальне будівництво, придбання (виготовлення) основних засобів, придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів, придбання (створення) нематеріальних активів, придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів.

## **5.2. Облік будівництва основних засобів**

Будівельні роботи можуть здійснюватись господарським і підрядним способами.

Витрати, що становлять собівартість будівельно-монтажних робіт, групують за елементами і статтями витрат.

За економічним змістом витрати поділяють на такі елементи: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних засобів та нематеріальних активів; інші витрати.

Для обліку витрат на будівництво основних засобів, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства використовують субрахунок 151 “Капітальне будівництво”. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва. Аналітичні рахунки відкривають за кожним об’єктом, що будується.

Об’єктом обліку може бути будівництво одного чи декількох об’єктів або виконання окремих видів робіт за одним проектом. При здійсненні будівництва господарським способом аналітичний облік витрат ведуть за прийнятою номенклатурою статей:



1. “Матеріали” – фактична вартість різних будівельних матеріалів, а також конструкцій і деталей, використаних на будівництві або реконструкції об’єкта (дебет субрахунку 151, кредит рахунку 20). Матеріали власного виробництва (цегла, пиломатеріали тощо) відносять на об’єкти будівництва за кошторисною вартістю (дебет рахунку 90, кредит рахунку 20; дебет субрахунку 151, кредит рахунку 70).

2. “Основна оплата праці” – витрати на оплату праці будівельних працівників, зайнятих безпосередньо на будівельно-монтажних роботах (крім працівників на будівельних машинах і механізмах), включаючи розвантаження на приоб’єктному складі будівельних матеріалів, конструкцій, виробів і обладнання та переміщення їх вручну від приоб’єктного складу до робочої зони. При цьому дебетують субрахунок 151 і кредитують рахунок 66.

3. “Експлуатація будівельних машин та механізмів” – витрати по експлуатації будівельних машин і механізмів (оплата праці працівників, зайнятих управлінням, обслуговуванням, ремонтом і технічним оглядом власних і орендованих будівельних машин і механізмів; вартість пально-мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, використаних для будівельної техніки; амортизаційні відрахування від балансової вартості будівельних машин і механізмів; витрати по переміщенню та ін.). Попередньо ці витрати збирають на окремих аналітичних рахунках по дебету у кореспонденції з кредитом рахунків 13,20,23,63,66 та ін. В кінці місяця їх списують комплексною статтею прямим шляхом на відповідні об’єкти будівництва, а якщо це неможливо – шляхом розподілу пропорційно кошторисній вартості відпрацьованих машино-змін на відповідних об’єктах або іншої бази розподілу. При цьому дебетують і кредитують субрахунок 151 по відповідних аналітичних рахунках.

4. “Накладні витрати” – витрати, пов’язані з обслуговуванням та управлінням будівельного виробництва (включаючи додаткову оплату праці і відрахування на соціальні заходи будівельних працівників) у розмірі, що відносяться на даний об’єкт. До накладних витрат відносять господарські витрати по будівництву, витрати на обслуговування працівників будівництва, витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках, інші накладні витрати. Попередньо ці витрати обліковують на окремому аналітичному рахунку субрахунку 151 і відносять щомісячно на об’єкти будівництва пропорційно до основної оплати праці будівельних працівників або до прямих витрат (матеріали, ос-

новна оплата праці, експлуатація будівельних машин і механізмів). При цьому дебетують аналітичні рахунки об'єктів будівництва і кредитують аналітичний рахунок “Накладні витрати” субрахунку 151.

Основними первинними документами для обліку виконаних будівельних робіт господарським способом є: наряди на відрядну роботу, лімітно-забірні картки і накладні внутрішньогосподарського призначення, звіти про витрати основних матеріалів у будівництві, звіти про роботу допоміжних виробництв, відомості розподілу накладних витрат та інші.

При будівництві об'єктів підрядним способом на субрахунку 151 “Капітальне будівництво” забудовник (замовник) обліковує вартість робіт по відповідних об'єктах, виконаних підрядною організацією, без деталізації за статтями витрат. Підставою для віднесення цих витрат на субрахунок 151 є оформлені і прийняті до оплати довідки за формою №3 про вартість виконаних робіт і витрат по технологічних етапах і комплексах робіт. Після закінчення будівництва складається “Акт приймання в експлуатацію закінчених будівельних об'єктів” (форма № 2).

На вартість виконаних підрядною організацією робіт (без податку на додану вартість) замовник дебетує субрахунок 151 і кредитує рахунок 63. На суму податку на додану вартість, яка значиться в податковій накладній, дебетується субрахунок 644 і кредитується рахунок 63. Проведена оплата будівельних робіт відображається по дебету рахунку 63 і кредиту рахунку 31 з одночасним зменшенням податкового зобов'язання (дебет субрахунку 641, кредит субрахунку 644).

Вартість закінчених будівництвом об'єктів списують на дебет рахунку 10 “Основні засоби” з кредиту субрахунку 151 “Капітальне будівництво” на підставі актів приймання-передачі основних засобів.

На субрахунку 151 також ведуть облік витрат на проведення реконструкції, добудови об'єкта, що приводить до збільшення первісно очікуваних від його використання майбутніх економічних вигод.

### **5.3. Облік придбання основних засобів**

На окремому субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” обліковують витрати на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на раху-

нку 10 “Основні засоби” (крім об’єктів будівництва та формування основного стада).

Вартість придбаних основних засобів складається з їх покупної вартості (включаючи вартість двигунів, мостів, запасних коліс, підйомників, інструменту, інвентаря, якими вони комплектуються), транспортних та інших витрат, пов’язаних з їх придбанням. Вартість виготовлених об’єктів складається з фактичних витрат на їх виготовлення.

Вартість придбаних об’єктів відображають за дебетом субрахунку 152 і кредитом рахунків 63,68,66,65,23 та ін. На суму податку на додану вартість по придбаних основних засобах, яка значиться в податковій накладній, дебетується субрахунок 644 і кредитується рахунок 63. Проведена оплата за придбані основні засоби відображається по дебету рахунку 63 і кредиту рахунку 31 з одночасним зменшенням податкового зобов’язання (дебет субрахунку 641, кредит субрахунку 644).

Завершені витрати на придбання (виготовлення) основних засобів по кожному об’єкту списують на дебет рахунку 10 з кредиту субрахунку 152.

На субрахунку 152 також ведуть облік витрат на проведення модернізації, модифікації, дообладнання об’єкта, що призводить до збільшення первісно очікуваних від його використання майбутніх економічних вигод.

На субрахунку 152 також ведуть облік витрат з докорінного поліпшення земель (корчування площ, розчищення від чагарників, очищення водоймищ, осушення боліт, очищення сільськогосподарських угідь від каміння та ін.). Закінчені витрати списують з кредиту субрахунку 152 на дебет субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”.

#### **5.4. Облік придбання інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів**

**Облік придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів.** На субрахунку 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів” відображають витрати підприємства на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 “Інші необоротні

матеріальні активи”, а саме: придбання бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, інвентарної тари і предметів прокату, спорудження тимчасових (нетитульних) споруд тощо.

Аналітичні рахунки відкривають за видами інших необоротних матеріальних активів, а також за окремими об’єктами таких інвестицій.

За дебетом відповідних аналітичних рахунків субрахунку 153 обліковують витрати на придбання (виготовлення) об’єктів інших необоротних матеріальних активів, за кредитом – їх списання і прийняття на баланс об’єктів придбання чи виготовлення: дебет рахунку 11, кредит субрахунку 153.

**Облік придбання (створення) нематеріальних активів.** Для обліку витрат на придбання чи створення нематеріальних активів використовують субрахунок 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”. На цьому субрахунку відображають витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

Аналітичний облік на субрахунку 154 ведуть за видами нематеріальних активів, а також за об’єктами капітальних інвестицій (інвентарними об’єктами).

За дебетом відповідних аналітичних рахунків субрахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” відображають витрати на придбання чи створення власними силами об’єктів нематеріальних активів, за кредитом – списання відповідних витрат і прийняття на баланс нематеріальних активів: дебет рахунку 12, кредит субрахунку 154.

### **5.5. Облік витрат на придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів**

Окрему групу капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах становлять витрати на закладання і вирощування багаторічних насаджень. Для обліку витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень (садів, ягідників, виноградників, хмільників, полезахисних лісових смуг та ін.), а також на догляд за молодими насадженнями на субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” відкривають окремі аналітичні рахунки за видами насаджень, роками садіння, їх місцезнаходженням або

номерами.

Аналітичний облік витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень ведуть за статтями, визначеними для галузі рослинництва: витрати на оплату праці; насіння та посадковий матеріал; паливо та мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

Облік цих витрат ведуть по дебету субрахунку 155 у кореспонденції з кредитом рахунків: 20 – на вартість посадкового матеріалу, витраченого для закладання насаджень; витрачених добрив і засобів захисту рослин (саджанців), палива; 22 – на вартість витрачених малоцінних та швидкозношуваних предметів; 66,65 – на суму нарахованої оплати праці з відрахуваннями працівникам, зайнятим на закладанні та вирощуванні насаджень; 63,68 – на вартість виконаних робіт і наданих послуг сторонніми організаціями у вирощуванні молодих насаджень та ін.

Особливість аналітичного обліку витрат полягає в тому, що на відкритих аналітичних рахунках ведуть облік витрат на закладання та вирощування багаторічних насаджень тільки в межах календарного року. Це означає, що проведені протягом року витрати наприкінці року списують на дебет субрахунку 165 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю” чи 166 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю” (відповідний аналітичний рахунок) з кредиту субрахунку 155. Слід зауважити, що на субрахунку 166 будуть відображені такі незрілі довгострокові біологічні активи (багаторічні насадження), справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого вони оцінюються за сумою витрат на їх вирощування.

Щорічно витрати на догляд за молодими насадженнями додають до вартості молодих насаджень (дебет субрахунку 165 чи 166, кредит субрахунку 155) аж до закінчення періоду вирощування і передачі молодих насаджень в експлуатацію.

При зарахуванні багаторічних насаджень до складу довгострокових біологічних активів складають “Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію” (форма № ДБАСГ-1). Цей акт складають двічі: перший раз – після закладання багаторічних насаджень; другий

раз – після досягнення молодими насадженнями експлуатаційного віку (нормального плодоношення для плодкових та ягідних культур і виноградників; змикання крон – для полезахисних смуг). Передачу багаторічних насаджень в експлуатацію відображають: дебет субрахунку 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”, кредит субрахунку 165 “Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю” – якщо справедливу вартість таких активів можна визначити; дебет субрахунку 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю”, кредит субрахунку 166 “Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінюються за первісною вартістю” – якщо справедливу вартість таких активів не можна визначити.

В окремих випадках від молодих насаджень ще до прийняття їх в експлуатацію одержують продукцію. Її оприбутковують за цінами можливої реалізації (використання): дебет рахунку 27, кредит субрахунку 155. Витрати на збирання і транспортування продукції відображають на дебеті субрахунку 155 з кредиту різних рахунків (20,22,66).

Після передачі багаторічних насаджень до складу діючих, витрати на їх догляд обліковують на рахунку 23 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво”.

Особливу групу капітальних інвестицій у сільськогосподарських підприємствах складають витрати на формування основного стада. Основне стадо продуктивної та робочої худоби поповнюють як за рахунок переведення тварин, вирощених у своєму господарстві, так і шляхом придбання племінних тварин зі сторони.

Облік витрат на формування основного стада здійснюють на субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”, на якому відкривають такі аналітичні рахунки (за видами тварин): “Придбання дорослих тварин”, “Переведення молодняка тварин в основне стадо”.

На відповідних аналітичних рахунках “Придбання дорослих тварин” субрахунку 155 обліковують фактичні витрати на придбання дорослої продуктивної та робочої худоби для формування основного стада (вартість тварин без податку на додану вартість та витрати на доставку їх в господарство і інші витрати по придбанню). За цією ж вартістю тварин зараховують в основне стадо. На придбану худобу

підприємства одержують від постачальників рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні та племінні свідоцтва. Субрахунок 155 по дебету кореспондує з кредитом таких рахунків: 63 – на купівельну вартість придбаних тварин для поповнення основного стада; 20 – на вартість витрачених кормів у дорозі; 23 – на вартість послуг власного транспорту при перевезенні тварин; 66,65 – на суму нарахованої оплати праці з відрахуваннями працівникам, зайнятим на доставці худоби в господарство; 372 – на суму дрібних витрат підзвітних осіб та ін. На суму податку на додану вартість, яка значиться в податковій накладній, дебетують субрахунок 644 і кредитують рахунок 63. При погашенні заборгованості за придбаних тварин (дебет рахунку 63 і кредит рахунку 31) зменшують податкове зобов'язання: дебет субрахунку 641, кредит субрахунку 644.

По кредиту субрахунку 155 списують витрати на формування основного стада у кореспонденції з дебетом субрахунку 163 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” (164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” – якщо справедливу вартість таких активів визначити неможливо).

На відповідних аналітичних рахунках “Переведення молодняка тварин в основне стадо” субрахунку 155 обліковують фактичну собівартість вирощеного і переведеного в основне стадо молодняка всіх видів продуктивної і робочої худоби, включаючи племінний. При цьому складають “Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)” (форма № ДБАСГ-2). Протягом року тварин, переведених в основне стадо, оцінюють за плановою собівартістю їх живої маси на день переведення. При цьому дебетують субрахунок 155 і кредитують рахунок 21 “Поточні біологічні активи”. Одночасно тварин оприбутковують в основне стадо (дебет субрахунку 164 і кредит субрахунку 155). Наприкінці року після визначення фактичної собівартості живої маси тварин різницю між плановою собівартістю переведеного протягом року молодняка тварин в основне стадо і його фактичною собівартістю списують додатковою проводкою (якщо планова собівартість менша за фактичну) або методом “червоне сторно” (якщо планова собівартість більша за фактичну). При цьому суми калькуляційних різниць по закінчених операціях щодо формування основного стада додатково відо-

бражають на відповідних рахунках: 1) дебет субрахунку 155, кредит рахунку 21; 2) дебет субрахунку 164, кредит субрахунку 155.

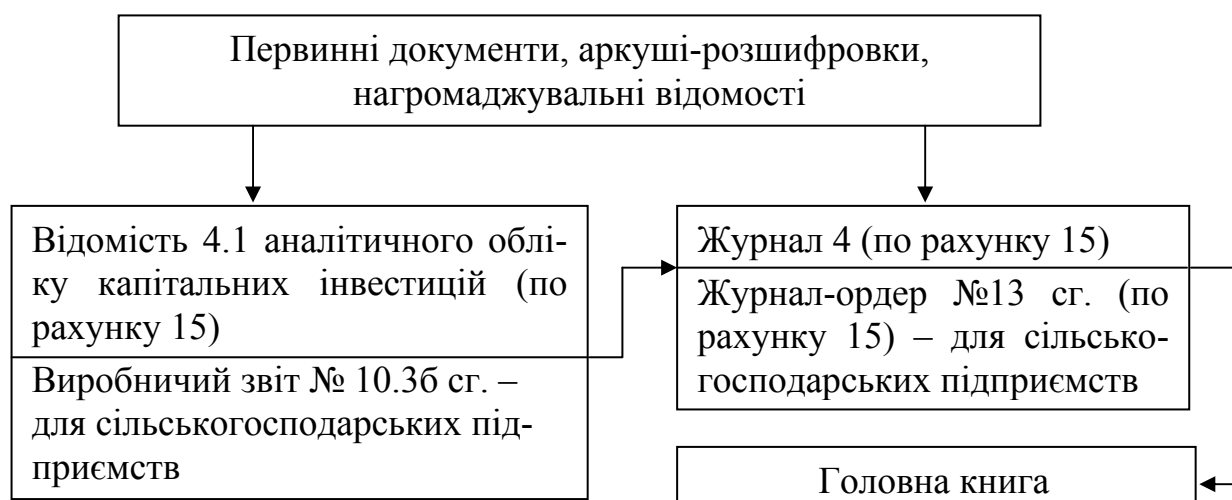
Якщо справедливу вартість переведених дорослих тварин в основне стадо можна визначити, роблять такий запис: дебет субрахунку 163, кредит субрахунку 164 – за первісною (фактичною) вартістю; різницю між справедливою і первісною вартістю відносять на доходи чи витрати: доходи – дебет субрахунку 163, кредит субрахунку 710; витрати – дебет субрахунку 940, кредит субрахунку 164.

Аналітичний облік витрат на капітальні інвестиції ведуть у Відомості 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій. Записи у Відомість по кожному об’єкту виконують на підставі первинних документів, аркушів-розшифровок або нагромаджувальних відомостей.

Синтетичний облік капітальних інвестицій (за кредитом рахунку 15 “Капітальні інвестиції”) здійснюють у Журналі 4, в якому записи ведуть на підставі первинних і зведених документів та Відомості 4.1. Для сільськогосподарських підприємств аналітичний облік капітальних інвестицій рекомендовано вести у Виробничому звіті № 10.3б сг., а синтетичний – у Журналі-ордері № 13 сг. та Головні книзі.

В кінці місяця кредитові обороти по рахунку 15 “Капітальні інвестиції” з Журналу 4 (Журналу-ордера № 13 сг.) переносять у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 15 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку капітальних інвестицій приведена на рисунку 6.



*Рис. 6. Загальна схема обліку капітальних інвестицій*

### Запитання для самоконтролю



1. Що таке капітальні інвестиції і як їх класифікують?
2. Як обліковують витрати на будівництво основних засобів?
3. Як ведуть облік витрат на придбання основних засобів?
4. Як ведуть облік витрат на придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів?
5. Як обліковують витрати на придбання (створення) нематеріальних активів?
6. Які особливості обліку придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів рослинництва і тваринництва?
7. Який порядок ведення бухгалтерських реєстрів капітальних інвестицій?

## **Розділ 6. ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ**

### **6.1. Економічний зміст, визнання та оцінка біологічних активів**

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”.

Відповідно до цього положення **біологічний актив** – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Біологічний актив визнається активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена.

**Біологічні перетворення** – процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Таким чином, до сільськогосподарських відносяться біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або до-

даткові біологічні активи, які призначені для продажу або використання у сільськогосподарській діяльності. Інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, визнаються запасами чи основними засобами.

Сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу (у рослинництві – зерно, плоди, ягоди, овочі, зелена маса, отримані під час збирання врожаю (заготівлі); у тваринництві – вовна, молоко, яйця, мед, отримані під час настригу, надою, збору тощо) або при припиненні процесів життєдіяльності біологічних активів (деревина, отримана при вирубці насаджень тощо) перестає бути елементом біологічних активів і визнається як окремий актив.

Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи (у рослинництві – чубуки, саджанці, розсада, міцелій (гриби), живці, бульбоцибулини, кореневище); у тваринництві – приплід, поросята відлучені, ягнята на час відлучення, діловий молодняк, мальки, цьоголітки, річники, ремонтний молодняк, матка плідна і неплідна, пакети із бджолами (рої)).

**Додаткові біологічні активи** – це біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень. Додаткові біологічні активи тваринництва (приплід тварин) на відміну від додаткових біологічних активів рослинництва можна відразу після народження визнати біологічним активом, оскільки вони відповідають всім критеріям визнання та процес біологічних перетворень триває (тварини ростуть). Додаткові біологічні активи тваринництва відразу обліковуються на рахунку 21 “Поточні біологічні активи” (за відповідними субрахунками). При отриманні додаткових біологічних активів рослинництва (саджанці, розсада, живці тощо) процес їх біологічних перетворень призупиняється до їх висаджування у ґрунт. Тому додаткові біологічні активи рослинництва розглядаються як сільськогосподарська продукція і оприбутковуються на дебеті рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

Для цілей бухгалтерського обліку біологічні активи класифікують за такими групами:

1. Довгострокові біологічні активи:

Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю.

Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені

за первісною вартістю.

Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю.

Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю.

Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю.

Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю.

## 2. Поточні біологічні активи:

Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю.

Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю.

Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю.

Підприємство може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у розрізі груп (підгруп) біологічні активи на власні та орендовані тощо.

Біологічні активи оцінюють:

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

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

– суми ввізного мита;

– витрат на транспортування;

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

2. 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 метою.

3. Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена за-

сновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати на доставку та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням безоплатно отриманих та одержаних як внесок до статутного капіталу біологічних активів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою включаються до первісної вартості (поточні біологічні активи), з відображенням в обліку капітальних інвестицій (довгострокові біологічні активи).

4. Первісною вартістю біологічного активу, переведеного до складу довгострокових біологічних активів із складу поточних біологічних активів, є його справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого перевodu.

Витрати на придбання довгострокових біологічних активів та вартість поточних біологічних активів, переведених до складу довгострокових біологічних активів, відображаються в обліку капітальних інвестицій.

5. Первісною вартістю біологічного активу, отриманого в обмін на подібний біологічний актив, є справедлива вартість переданого біологічного активу. Подібними вважаються біологічні активи одного виду та функціонального призначення.

6. Первісною вартістю біологічного активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний біологічний актив, є справедлива вартість переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією. При отриманні за обмінною операцією довгострокового біологічного активу, сума грошових коштів чи їх еквівалентів, що сплачується за цією операцією, збільшує первісну вартість біологічного активу з відображенням в обліку капітальних інвестицій.

7. Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Біологічні активи відображаються на дату проміжного та річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. До цих витрат відносять витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на

активному ринку, якому властиві: однорідність предметів, що продаються і купуються; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

До витрат на місці продажу включається тільки частина витрат на збут (комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів). Транспортні та інші витрати на збут до витрат на місці продажу не відносяться.

На дату балансу біологічні активи оцінюються виходячи з цін, що склались на відповідні біологічні активи на активному ринку на звітну дату. При цьому аналізуються цінові пропозиції постійних контрагентів (покупців та заготівельних організацій) на біологічні активи, та ціни підприємств регіону, які продають подібні біологічні активи.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операцій з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

- додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію (велика рогата худоба, свині можуть оцінюватися за вартістю м'ясопродуктів). При цьому підприємство може самостійно встановити склад таких показників, розробити порядок їх визначення, а також методику оцінки біологічних активів із застосуванням зазначених показників.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до п. 11–14 П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”.

Якщо біологічні активи рослинництва на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких біологічних активів здійснюється за вираховуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її по-

ліпшення.

Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності.

Оцінка та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” та 28 “Зменшення корисності активів”.

Амортизація нараховується тільки на довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких визначити неможливо.

Об’єктом амортизації таких біологічних активів є первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість. Ліквідаційна вартість приймається в сумі, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) довгострокових біологічних активів після закінчення строку їх корисного використання (утримання) (вартість деревини насаджень, тварин або їх шкур і м’яса тощо), за вирахуванням витрат, пов’язаних з їх продажем (ліквідацією).

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання довгострокового біологічного активу, який встановлюється підприємством при визнанні його активом (при зарахуванні на баланс). Строк корисного використання визначається підприємством самостійно.

Незрілі довгострокові біологічні активи до досягнення продуктивного віку можуть оцінюватися за сумою витрат, понесених на їх закладання та вирощування. При переведенні їх у відповідну групу зрілих довгострокових біологічних активів їх вартість переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на витрати на місці продажу, якщо її можна достовірно визначити. Якщо справедливу вартість неможливо визначити, вони можуть оцінюватися та обліковуватися в порядку, визначеному в П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю. Оцінка таких біологічних активів здійснюється відповідно до П(С) БО 9 “Запаси” до періоду в якому стає можливим визначити справедливу вартість поточних біологічних активів.

Поточні біологічні активи рослинництва, які не досягли зрілості та технологічний процес їх створення не завершено, якщо їх справед-

ливу вартість можна достовірно визначити, визнаються активом і відображаються у складі поточних біологічних активів.

Інший операційний дохід (витрати) визнається на дату балансу як різниця між сумою справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та сумою понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями.

На момент початку збирання врожаю такі біологічні активи списуються з балансу з віднесенням їх вартості на витрати виробництва.

Поточні біологічні активи рослинництва, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, які не досягли зрілості та технологічний процес їх створення не завершено, відображаються у бухгалтерському обліку і звітності як незавершене виробництво та оцінюються за виробничою собівартістю, яка визначається відповідно П(С)БО 16 “Витрати”.

Доходи та витрати від зміни оцінок таких поточних біологічних активів відображаються в обліку відповідно П(С)БО 9 “Запаси”. Якщо стає можливим визначити справедливу вартість поточних біологічних активів вони переоцінюються до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу. Різниця між первісною вартістю (виробничою собівартістю), за якою вони обліковувались, та їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (витрат).

На біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, норми П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” не поширюються.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи оцінюють із урахуванням їх якості.

Приріст живої маси може оцінюватися за кожною технологічною (статеві-віковою) групою, що визначається підприємством як об'єкт витрат.

Додаткові біологічні активи рослинництва після їх первісного визнання і відокремлення від біологічного активу та/або ґрунту визнаються запасом і обліковуються в складі продукції сільськогосподарського виробництва.

## **6.2. Облік довгострокових біологічних активів**

До довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи 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, за винятком тварин на вирощуванні та відгодівлі.

Для обліку довгострокових біологічних активів у плані рахунків передбачено рахунок 16 “Довгострокові біологічні активи” на якому ведуть облік й узагальнюють інформацію про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів. На цьому рахунку відкривають такі субрахунки: 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”; 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю”; 163 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”; 164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”; 165 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю”; 166 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю”.

На субрахунку 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю” ведуть облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів рослинництва: сади, виноградники тощо.

На субрахунку 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю” ведуть облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх



оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” та 28 “Зменшення корисності активів”. Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів рослинництва.

На субрахунку 163 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” ведуть облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів тваринництва: основне стадо ВРХ, основне стадо овець, основне стадо свиней.

На субрахунку 164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” ведуть облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” та 28 “Зменшення корисності активів”. Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів тваринництва.

На субрахунку 165 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю” ведуть облік наявності та руху незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 “Поточні біологічні активи”), які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами таких незрілих довгострокових біологічних активів: молодий сад, виноградник тощо.

На субрахунку 166 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю” ведуть облік незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 “Поточні біологічні активи”), справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого вони оцінюються, виходячи із суми витрат, зазначених на їх вирощування. Аналітичний облік ведеться за видами таких незрілих довгострокових біологічних активів.

Джерелами надходження довгострокових біологічних активів є: придбання за плату у постачальників; переведення зі складу поточних біологічних активів (переведення тварин до основного стада робочої і продуктивної худоби); безоплатне одержання від юридичних і фізичних осіб та одержання в якості внеску до

статутного капіталу; закладання (вирощування) багаторічних насаджень.

Попередньо формування довгострокових біологічних активів здійснюється на рахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”. На цьому субрахунку ведуть облік відповідних витрат по біологічних активах, облік яких ведеться на рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи”, в т. ч. на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів та формування основного стада робочої і продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 “Поточні біологічні активи”).

Надходження довгострокових біологічних активів обов’язково має бути відображено у відповідному первинному документі. Для документального оформлення надходження придбаних або безоплатно одержаних (в тому числі і як внеску до статутного капіталу) довгострокових біологічних активів складають акт приймання-передачі об’єктів.

Багаторічні насадження приймають в експлуатацію по “Акту приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію” (форма № ДБАСГ-1).

Основне стадо продуктивної і робочої худоби сільськогосподарські підприємства поповнюють як за рахунок переведення молодняку, вирощеного в своєму господарстві, так і шляхом придбання племінних тварин зі сторони. До витрат на формування основного стада за рахунок власних тварин включають вартість молодняку тварин, вирощеного в своєму господарстві, яка складається з його балансової вартості на початок року та витрат на вирощування молодняку протягом поточного року до переведення в основне стадо. Для переведення вирощеного у господарстві молодняку до основного стада складають “Відомість зважування тварин” (форма № ПБАСГ-10) або “Розрахунок визначення приросту живої маси” (форма № ПБАСГ-11) – на вартість приросту живої маси тварин; “Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)” (форма № ДБАСГ-2).

На придбаних тварин підприємства одержують від постачальників рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, податкові накладні, племінні свідоцтва, ветеринарні свідоцтва тощо.

Ці документи є підставою для оприбуткування тварин, перерахування коштів на рахунки постачальників і відображення витрат на формування основного стада. Витрати, пов'язані з доставкою придбаних тварин, оформляють згідно з рахунками транспортних організацій, авансовими звітами, подорожніми листами вантажного автомобіля та іншими документами. На зарахування тварин до основного стада складають акт приймання-передачі.

Акти складаються на кожен тварину, що придбана (одержана безоплатно, тощо) господарством або на кожен об'єкт багаторічних насаджень, що вводиться в експлуатацію, комісією, яка призначається керівником підприємства. При одержанні об'єктів безоплатно та при введенні багаторічних насаджень в експлуатацію постає питання визначення їх справедливої вартості (якщо це можливо).

З метою належного обліку та контролю за збереженням довгострокових біологічних активів, кожному об'єкту має бути присвоєно інвентарний номер за порядково-серійною системою. Виняток становлять лише багаторічні насадження, де об'єкт приймається в цілому на займаній площі.

Зарахування об'єктів до складу довгострокових біологічних активів оформляють записами в "Інвентарні картки обліку довгострокових біологічних активів".

Об'єкти довгострокових біологічних активів вилучаються зі складу активів (списуються з балансу) у разі їх вибуття внаслідок: продажу; безоплатної передачі та передачі в якості внеску до статутного капіталу інших господарських товариств; вибракування тварин з основного стада при втраті продуктивності чи з інших причин.

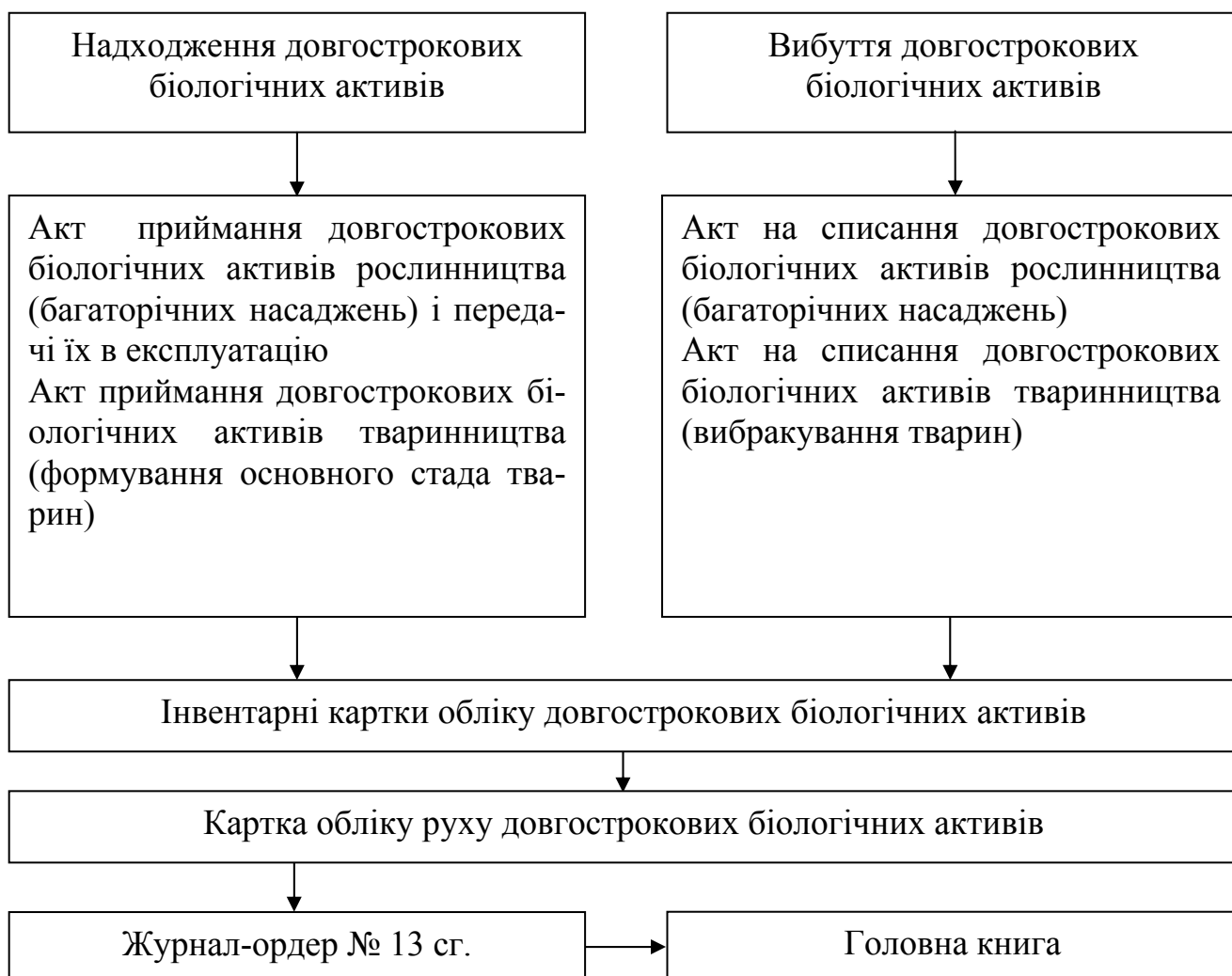
При цьому використовують такі первинні документи: "Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень)" (форма № ДБАСГ-3); "Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вibraкування тварин)" (форма № ДБАСГ-4).

Слід відмітити, що первинні документи і реєстри, в яких мають знайти відображення такі операції, потребують удосконалення. В них необхідно передбачити графи для відображення справедливої вартості біологічних активів. Для обліку операцій на рахунку 16 "Довго-

строкові біологічні активи” доцільно удосконалити Журнал-ордер 13, в якому передбачити розділи за кожним субрахунком.

В кінці місяця кредитові обороти по рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи” Журналу-ордера № 13 сг. переносять у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 16 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів-ордерів з кредиту відповідних рахунків.

Схема документообігу обліку довгострокових біологічних активів (з врахуванням змін, які будуть прийняті у документуванні



*Рис. 7. Схема документообігу з обліку довгострокових біологічних активів операцій по біологічних активах) приведена на рисунку 7.*

Відобразимо операції з довгострокових біологічних активів на конкретному прикладі (таблиця 8).

*Таблиця 8*

**Господарські операції і кореспонденція рахунків з обліку  
довгострокових біологічних активів**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Придбані довгострокові біологічні активи:			
	– вартість без ПДВ	155	63	20000
	– ПДВ	64	63	4000
	– витрати по доставці без ПДВ	155	685	800
	– ПДВ	64	685	160

*Продовження таблиці 8*

1	2	3	4	5
2	Прийнято на баланс довгострокові біологічні активи	16	155	20800
3	Витрати на закладання саду: всього в тому числі			10000
	– покупний посадковий матеріал, добрива, засоби захисту, інші виробничі запаси	155	20	4000
	– власного виробництва посадковий матеріал	155	27	1000
	– роботи і послуги власних допоміжних виробництв	155	23	500
	– заробітна плата з відрахуваннями	155	66,65	1300
	– амортизація основних засобів (механізмів на садіння)	155	13	2500
	– загальновиробничі витрати	155	91	700
4	Прийнято на баланс незрілі довгострокові біологічні активи (первісна вартість)	166	155	10000
	Варіант 1	165	166	10000
	переоцінено у справедливу (12000)	165	71	2000
	Варіант 2	165	166	9000
	переоцінено у справедливу (9000)	94	166	1000
5	Витрати на формування основного стада			
	– за рахунок придбаних тварин	155	63	8000
	– за рахунок переведених в основне стадо власних тварин	155	21	5000

6	Прийнято на баланс сформоване основне стадо (первісна вартість)	164	155	13000
	Варіант 1 переоцінено у справедливу вартість (15000)	163 163	164 71	13000 2000
	Варіант 2 переоцінено у справедливу вартість (11000)	163 94	164 164	11000 2000
7	Нарахована амортизація по довгострокових біологічних активах, оцінених за первісною вартістю (які обліковують на субрахунках 162 і 164)	23	134	2500

На довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю нараховується амортизація із застосуванням методів, аналогічних для основних засобів. Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом субрахунків обліку витрат виробництва у кореспонденції з кредитом субрахунку обліку амортизації довгострокових біологічних активів.

Так, нарахована амортизація по довгострокових біологічних активах, оцінених за первісною вартістю (які обліковують на субрахунках 162 і 164) в бухгалтерському обліку буде відображена по дебету рахунку 23 “Виробництво” і кредиту субрахунку 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”.

Фінансовий результат від вибуття довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, визначається та відображається у порядку, установленому П(С)БО 7 “Основні засоби”. Якщо стає можливим визначити справедливу вартість довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю. При цьому первісну вартість довгострокового активу попередньо зменшують на суму нарахованого зносу, а потім він переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу.

Зменшення суми нарахованого зносу потрібно відобразити по дебету субрахунку 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів” і кредиту субрахунків 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю” і 164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за перві-

сною вартістю”. На залишкову вартість переведених довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, дебетують субрахунки 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю” і 163 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” та кредитують субрахунки 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю” і 164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” відповідно.

Різниця між залишковою вартістю довгострокових біологічних активів та їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (витрат):

1. Дебет субрахунків 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”, 163 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” і кредит субрахунку 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” – при збільшенні справедливої вартості;

2. Дебет субрахунку 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” і кредит субрахунків 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”, 163 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” – при зменшенні справедливої вартості.

За дебетом рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи” відображають надходження довгострокових біологічних активів в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – відображення зносу довгострокових біологічних активів, які були в експлуатації; 15 – прийнято на баланс сформовані біологічні активи; 18 – повернення орендарем орендованих на умовах фінансового лізингу довгострокових біологічних активів; 37 – придбання через підзвітних осіб; 41 – придбання як внесок до пайового капіталу; 42 – безоплатне одержання; 46 – прийняття від засновників (учасників) як внесок до статутного капіталу; 48 – прийняття як цільове фінансування (гуманітарна допомога); 53 – прийняття у фінансову оренду; 71 – дохід, визнаний в результаті дооцінки до справедливої вартості; 74 – виявлені при інвентаризації не враховані довгострокові біологічні

активи.

За кредитом рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи” відображають вибуття довгострокових біологічних активів в кореспонденції з дебетом рахунків: 13 – списання зносу по вибулих довгострокових біологічних активах чи при переведенні їх в групу, які оцінюються за справедливою вартістю; 16 – переведення довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, до групи біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю; 18 – передача у фінансову оренду; 21 – переведення (вибракування) тварин основного стада; 42 – уцінка довгострокових біологічних активів; 85 – списання залишкової вартості біологічних активів, що вибули (для підприємств, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”); 94 – визнані втрати в результаті уцінки до справедливої вартості; 97 – списання залишкової вартості біологічних активів, що вибули (для підприємств, які використовують рахунки класу 9 “Витрати діяльності”); 99 – списання втрачених довгострокових біологічних активів внаслідок надзвичайних подій.

### 6.3. Облік поточних біологічних активів

**Поточними біологічними активами** є 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. Всі інші біологічні активи вважаються **довгостроковими**.

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), чи 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 статево-вікових (технологіч-



них) груп.

В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі. Одиницею виміру біологічних активів є штуки, голови тощо. Окремі види біологічних активів тваринництва, можуть додатково характеризуватися їх живою масою, якщо її на дату балансу можна достовірно визначити (велика рогата худоба, свині тощо).

Біологічні активи рослинництва в аналітичному обліку кількісно можуть відображатися у одиницях площі, яку вони фактично займають, у разі якщо їх кількість неможливо визначити або це економічно недоцільно (зернові культури, соняшник, цукрові буряки тощо).

Для обліку поточних біологічних активів призначено рахунок 21 “Поточні біологічні активи”, на якому ведуть облік і узагальнюють інформацію про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо.

За дебетом рахунку 21 “Поточні біологічні активи” відображають надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної і робочої худоби, вибракуваних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів, приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безплатної передачі тощо.

На рахунку 21 “Поточні біологічні активи” відкривають субрахунки:

211 “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю” – ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

212 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” – ведеться облік наявності та руху поточних

біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

213 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” – ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 9 „Запаси”. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва.

Відображення операцій, пов'язаних з біологічними перетвореннями в рослинництві, покажемо на конкретному прикладі (таблиця 9).

**Таблиця 9**

**Господарські операції і кореспонденція рахунків з обліку поточних біологічних активів рослинництва**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями в рослинництві: всього			40000
	в тому числі			
	– покупні насіння, посадковий матеріал	23	20	10000
	– насіння, посадковий матеріал власного виробництва	23	27	4000
	– покупні добрива, засоби захисту рослин, інші виробничі запаси	23	20	6000
	– органічні добрива власного виробництва	23	27	2000
	– роботи та послуги власних допоміжних виробництв	23	23	6000
	– оплата праці з відрахуваннями	23	66,65	4500
	– амортизація необоротних активів	23	13	5500
	– загальновиробничі витрати	23	91	2000

2	Визнано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю	211	23	45000
	Сума різниці між справедливою вартістю і фактичними витратами:			
	Варіант 1			
	– дохід (фактична собівартість – 40 000; справедлива – 45 000)	23	710	5000
	Варіант 2			
	– витрати (фактична собівартість – 40 000; справедлива – 37 000)	940	23	3000

На оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва складають “Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю” (форма № ПБАСГ-1), а на початок збору врожаю – “Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю” (форма № ПБАСГ-2).

**Особливості обліку поточних біологічних активів тваринництва.** Молодняк тварин і тварини на відгодівлі входять до складу поточних біологічних активів (оборотних засобів) і є специфічними предметами праці. При досягненні певного віку тварин переводять в основне стадо (довгострокові біологічні активи – в групу засобів праці) і, навпаки, вибраковуюють тварин з основного стада внаслідок втрати ними своєї продуктивності – переводять в оборотні засоби (поточні біологічні активи – предмети праці).

Бухгалтерський облік враховує ці особливості. До складу тварин на вирощуванні і відгодівлі відносять молодняк усіх видів до моменту переведення в основне стадо чи вибуття з господарства, дорослих тварин на відгодівлі, а також поголів'я основного стада птиці, кролів, звірів та сім'ї бджіл. Для обліку цих тварин призначений рахунок 21 “Поточні біологічні активи”, субрахунки 212 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” і 213 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”.

На одержання приплоду телят, поросят, ягнят (крім каракульських), лоша́т, нових сімей бджіл і т.д. оформляють “Акт на оприбуткування приплоду тварин” (форма № ПБАСГ-3). Акт складає у день одержання приплоду завідуючий фермою за участю зоотехніка та ветеринарного лікаря.

Для обліку руху поголів'я свиней на свинокомплексі використовують “Обліковий лист руху тварин і кормів” (форма № 97а).

Облік переданого під відповідальність поголів'я тварин і закріпленого інвентаря в отарах, гуртах, табунах ведуть у “Книзі чабана, гуртоправа, табунника та ін.” (форма № 101). Оприбуткування приплоду каракульських овець оформляється “Актом про хід окоту овець” (форма № 103).

У спеціалізованих господарствах і на птахофабриках для оприбуткування виведених курчат оформляють “Акт на виведення і сортування добового молодняка птиці” (форма № ПБАСГ-5). Акт складає начальник цеху інкубації або зоотехнік у день виведення. Для щоденного обліку руху молодняка і дорослої птиці використовують “Картки обліку руху молодняка птиці” (форма № ПБАСГ-17), “Картки обліку руху дорослої птиці” (форма № ПБАСГ-16).

На одержання приплоду звірів і кролів складають “Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів” (форма № ПБАСГ-7).

Надходження тварин від постачальників і інших підприємств для дорощування і відгодівлі оформляють у товарно-транспортних накладних, рахунках-фактурах. На племінний молодняк, крім цих документів, складають племінне свідоцтво.

У процесі вирощування чи відгодівлі вага тварин збільшується. Абсолютний приріст живої маси має назву “довага”. Це основна продукція, одержана від молодняка тварин і тварин на відгодівлі. Для оформлення виходу цієї продукції використовують “Відомість зважування тварин” (форма № ПБАСГ-10), яка складається в день чергового (місячного) зважування, а також у випадку надходження чи вибуття тварин із господарства.

Приріст живої маси тварин може визначатись як суцільним, так і вибірконим зважуванням. Якщо приріст визначається вибірконим шляхом, то результати зважування розповсюджуються на всю облікову групу тварин. Для визначення приросту живої маси тварин розрахунковим методом використовують формулу:

$$Пжм = M_k + M_v - M_n - M_n,$$

де  $Пжм$  – приріст живої маси конкретної групи тварин;  $M_k$  – жива маса тварин на кінець звітнього періоду;  $M_v$  – жива маса тварин, які вибули з групи протягом звітнього періоду (включаючи падіж);  $M_n$

– жива маса тварин, які були на початок звітнього періоду;  $M_n$  – жива маса тварин, які надійшли за звітний період.

Дані визначення приросту живої маси тварин відображають у “Розрахунку визначення приросту живої маси” (форма № ПБАСГ-11). Розрахунок роблять за видами і обліково-виробничими групами тварин у розрізі матеріально відповідальних осіб, за якими закріплені тварини.

Рух молодняка при передачі з однієї вікової групи в іншу та основне стадо оформляють відповідно “Актом на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів” (форма № ПБАСГ-9) і “Актом приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)” (форма № ДБАСГ-2), а кожний випадок забою, вимушеного дорізування, падежу чи загибелі тварин і птиці – “Актом на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж)” (форма № ПБАСГ-6).

Для обліку відправки худоби і птиці на заготівельні пункти, стороннім організаціям використовують товарно-транспортні накладні або рахунки-фактури.

Продаж молодняку тварин своїм працівникам оформляється накладною-вимогою внутрішньогосподарського призначення.

На підставі первинних документів на кожній фермі завідуючий фермою (бригадир) веде “Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі” (форма № ПБАСГ-12). Записи в книзі ведуть щоденно. В кінці місяця за даними книги складають “Звіт про рух тварин і птиці на фермі” (форма № ПБАСГ-13), який разом з первинними документами передають в бухгалтерію. У звіті відображають наявність і рух поголів’я за кількістю і живою масою. У бухгалтерії оцінюють їх для відображення в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку.

П(С)БО 30 “Біологічні активи” передбачено оцінювати такі групи тварин за справедливою вартістю і обліковувати на субрахунку 212 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”, а якщо це неможливо – за первісною вартістю і обліковувати на субрахунку 213 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”.

Аналітичний облік тварин на вирощуванні і відгодівлі ведуть за видами тварин в розрізі обліково-виробничих груп з відображенням кількості голів, їх живої маси і вартості. Живу масу зазначають лише

по тих групах тварин, яких зважують.

Рахунок 21 “Поточні біологічні активи” (субрахунки 212,213) кореспондує по дебету з кредитом таких рахунків: 163,164 – вибракування тварин з основного стада (довгострокових біологічних активів тваринництва); 21 – внутрішньогосподарське переміщення, переведення тварин з групи в групу; зміни оцінки тварин; 23 – оприбуткування приплоду тварин продуктивної і робочої худоби, приросту живої маси тварин; 37 – оприбуткування придбаних тварин через підзвітних осіб; 41 – надходження тварин у вигляді пайових внесків; 46 – отримання від учасників (засновників); 63 – придбання тварин від постачальників; 68 – придбання тварин від населення для реалізації; 71 – оприбуткування надлишку тварин, виявлених при інвентаризації; результат від зміни вартості та ін.

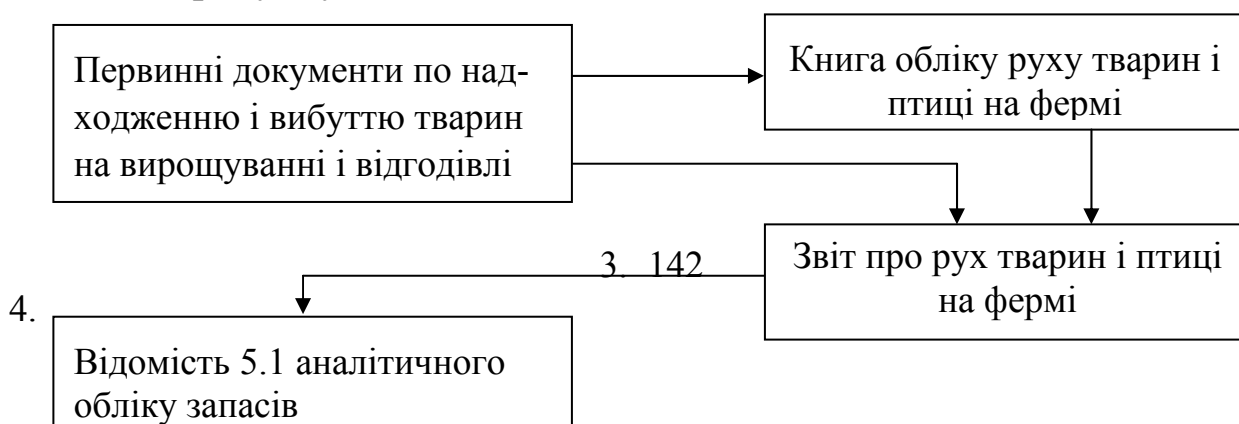
По кредиту рахунку 21 “Поточні біологічні активи” (субрахунки 212,213) відображають вибуття тварин в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – переведення тварин в основне стадо (довгострокові біологічні активи тваринництва); 23 – забиття тварин в господарстві; 90 – відображення собівартості реалізованих тварин; 94 – безоплатна передача, списання нестачі тварин на вирощуванні та відгодівлі; результат від зміни вартості; 99 – загибель тварин від стихійного лиха та ін.

Аналітичний облік тварин на вирощуванні та відгодівлі ведуть у Відомості 5.1, а синтетичний – у Журналі 5 або 5А.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний і аналітичний облік тварин на вирощуванні і відгодівлі ведуть у Журналі-ордері № 9 сг.

Підставою для заповнення Журналу 5 (Журналу-ордера № 9 сг.) є звіт про рух тварин і птиці на фермі. Підсумкові дані по кредиту рахунку 21 “Поточні біологічні активи” в кореспонденції з іншими рахунками переносять з Журналу (Журналу-ордера) в Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 21 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі приведена на рисунку 8.



***Рис. 8. Загальна схема обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі***

**Запитання для самоконтролю**

1. Визнання, класифікація і оцінка біологічних активів.
2. Як ведуть облік довгострокових біологічних активів рослинництва?
3. Як ведуть облік довгострокових біологічних активів тваринництва?
4. Які особливості обліку поточних біологічних активів рослинництва?
5. Як ведуть облік поточних біологічних активів тваринництва?

## Розділ 7. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ І ТОВАРІВ

### 7.1. Поняття про запаси, їх класифікація та оцінка

Для здійснення процесу виробництва підприємство повинно мати, крім засобів праці і робочої сили, в необхідних розмірах предмети праці, які на відміну від засобів праці приймають участь тільки в одному виробничому циклі і повністю переносять свою вартість на створений продукт. Предмети і продукти праці являють собою оборотні засоби в матеріальній формі і відносяться до групи запасів.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.

**Запаси** – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Щоб правильно організувати бухгалтерський облік запасів їх поділяють на такі класифікаційні групи:

1) сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

2) незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

3) готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

4) товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;



5) малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

б) поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9 “Запаси”, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

У сільському господарстві до продукції сільськогосподарського виробництва відносять продукцію рослинництва, тваринництва, промислових підсобних і інших виробництв. За призначенням дану продукцію поділяють на виробничі запаси (насіння і посадковий матеріал, корми, органічні добрива та ін.) і товарну частину продукції.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 “Витрати”.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; сум ввізного мита; сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних і інших витрат. Транспортно-заготівельні витрати включають затрати на заготівлю запасів, оплату тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів.

Не включаються до первісної вартості запасів понаднормові втрати і нестачі запасів, фінансові витрати, витрати на збут, загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

У разі відпуску запасів у виробництво, продажу та іншого вибуття оцінка їх може здійснюватися за одним з таких методів, передбачених П(С)БО 9 “Запаси”:

– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів – оцінюються запаси, які відпускаються для спеціальних замовлень і

проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного;

- середньозваженої собівартості – оцінка проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) – оцінка базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів;

- нормативних затрат – оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін;

- ціни продажу – собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Цей метод можуть застосовувати підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

На дату балансу запаси відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації, яка включає очікувану ціну реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Важливе значення в забезпеченні схоронності, правильного ведення обліку та ефективного використання матеріальних цінностей має організація складського обліку. Матеріальні запаси повинні зберігатися в спеціальних приміщеннях (складах), забезпечених ваговою і вимірювальною тарою. Розмір запасів матеріальних цінностей повинен відповідати нормам і потребам виробництва. Їх відпускають із складу в межах встановлених лімітів. Відповідальність за прийняття, зберігання і витрачання цінностей на складах несуть матеріально від-

повідальні особи, з якими укладено договір про повну матеріальну відповідальність.

Перед бухгалтерським обліком продукції та інших матеріальних цінностей стоять такі завдання: своєчасне, повне і правильне оформлення первинними обліковими документами операцій по оприбуткуванню і витрачання товарно-матеріальних цінностей; дотримання необхідних норм запасів і витрачання продукції і матеріалів; суворий контроль за оприбуткуванням, зберіганням і витрачанням сировини і матеріалів за цільовим призначенням; своєчасне виявлення виробничих запасів, які не використовуються на підприємстві і їх можна реалізувати для покращення фінансового стану; правильне визначення собівартості придбаних матеріалів і виготовленої (вирощеної) продукції; прийняття необхідних заходів щодо запобігання нестач, крадіжок і псування товарно-матеріальних цінностей.

Тільки правильно організований бухгалтерський облік продукції і матеріалів може забезпечити виконання цих завдань.

## 7.2. Первинний облік продукції і матеріалів

Первинний облік продукції і матеріалів ведуть у типових або спеціалізованих формах документів.

**Облік продукції рослинництва.** Для оприбуткування зернової продукції використовують “Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля” (форми № 77, 78), “Путівку на вивезення продукції з поля” (форми № 77а), “Талон водія” (форма № ПР-2), “Талон комбайнера” (форма № ПР-1). Виходячи із конкретних умов, підприємство може використовувати або реєстри, путівки чи талони. Найбільш прогресивною є талонна система оприбуткування зернової продукції при якій в момент розвантаження зерна з бункера на автомобіль, комбайнер і водій обмінюються своїми талонами.

Зерно, яке надходить на тік або склад, обов’язково зважується і оформляється “Реєстром приймання зерна вагарем” (форма № ПР-3).

На підставі наведених вище первинних документів завідуючий током (комірник) робить записи у “Книзі складського обліку” (форма № ВЗСГ-10) або “Картках складського обліку” (форма № М-12) і “Відомості руху зерна та іншої продукції” (форма № ПР-6). Відомість складають щодня в кінці робочого дня по кожній номенклатурі і сорту продукції. У відомості зазначають залишок на початок дня, надхо-

дження і витрачання продукції, залишок на кінець дня. Дані про кількість витраченого зерна записують на підставі товарно-транспортних накладних, актів на переробку продукції та інших документів. У кінці робочого дня відомість разом з первинними документами передають до бухгалтерії підприємства.

Зерно, яке поступає від комбайнів на тік, потребує доробки. Результати сортування, сушіння зерна оформляються “Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва” (форма № ПР-8). Оформлені акти і інші документи разом з відомістю руху зерна передають до бухгалтерії.

Облік урожаю картоплі, овочевих, баштанних, плодоягідних, горіхоплідних, субтропічних і цитрусових культур, а також винограду та ягід ведуть у “Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції” (форма № ПР-7), де приймальник (комірник) записує кожну зважену партію продукції, зазначивши дату, місце збирання (приймання), її масу. Відправлення продукції з пунктів збирання у сховища, на пункти сортування чи переробки оформляють “Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (форма № М-11; ВЗСГ-8). Щоденники надходження сільськогосподарської продукції, накладні щоденно здають разом із звітами про рух продукції в бухгалтерію.

Підставою для оприбуткування грубих і соковитих кормів служать “Акти приймання грубих і соковитих кормів” (форма № ПР-9). Акт складає спеціальна комісія, до складу якої входять головний агроном, зоотехнік, бригадир. Вона перевіряє якість закладання кормів, визначає обсяг і їх масу, якість закладених кормів.

Зелену масу, згодовану худобі шляхом випасання, оприбутковують в “Акті на приймання пасовищних кормів” (форма № ПР-10). Вироблені у господарстві гранульовані корми обліковують у “Звіті про переробку продукції” (форма № 123).

Після закінчення періоду заготівлі всі грубі і соковиті корми повинні бути закріпленими за фермами і переданими по загальному опису під відповідальність завідуючих (бригадирів) ферм.

При відправленні льоносоломки, стебел конопель безпосередньо з місць збирання на переробку на тресту у своєму господарстві складають “Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля” (форма № 77).

Цукрові буряки оприбутковують у “Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції” (форма № ПР-7). За фізичну масу цукрових буряків береться маса після очищення від землі вручну або маса продукції, що надійшла від комбайна після зважування (без землі).

Відпуск і витрачання продукції рослинництва оформляють накладними (при внутрішньогосподарському переміщенні), товарно-транспортними накладними (при реалізації продукції), актами (при витрачанні насіння і посадкового матеріалу на посів), відомостями (при списанні кормів на годівлю тварин) та іншими документами.

**Облік продукції тваринництва.** Облік молока, надоєного на фермі великої рогатої худоби, ведуть в “Відомості обліку надою молока” (форма № ПТ-1), призначеному для щоденного обліку надою молока групою доярок (операторів). Щоденний облік надходження і витрачання молока протягом місяця ведуть у “Відомості руху молока” (форма № ПТ-2).

Основним первинним документом по обліку надходження вовни є “Акт настригу і приймання вовни” (форма № ПТ-6). Акт складають зоотехнік, старший чабан і завідуючий пунктом стриженьня овець на підставі “Щоденника надходження і відправлення вовни” (форма № 116).

Облік одержаних яєць на неспеціалізованих підприємствах здійснюють у “Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції” (форма № ПР-7). На птахофабриках надходження яєць обліковують в “Обліковій картці руху дорослої птиці” (форма № ПБАСГ-16). Зібрані за день яйця передають за накладними на склад. В цеху інкубації результати сортування яєць оформляють “Актом на сортування яєць у цеху інкубації” (форма № ПТ-9).

Надходження інших видів продукції тваринництва (меду, риби, побічної продукції) оформляють накладними або щоденниками надходження сільськогосподарської продукції.

Використання продукції тваринництва безпосередньо в господарстві оформляється накладними, лімітно-забірними картками, відомостями та іншими документами. Реалізація продукції різним покупцям і замовникам за межами підприємства оформляється товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами.

**Облік продуктів переробки і куплених матеріалів.** Продукти переробки продукції рослинництва (борошно, соління, консерви, соки

та ін.) оприбутковуюють на підставі “Звіту про переробку продукції” (форма № 123) і доданими до нього документами, що підтверджують даний процес. Готову продукцію, яку відправляють з пунктів переробки, оформляють накладними (форма № М-11; ВЗСГ-8) при внутрішньогосподарському переміщенні або товарно-транспортними накладними – при реалізації стороннім покупцям.

Переробка молока в молочні продукти обліковується у “Відомості переробки молока і молочних продуктів” (форма № ПТ-4).

Продукцію і вироби інших підсобних і допоміжних виробництв (майстерень, цехів, пилорам і т.д.) оприбутковують на підставі їх виробничих звітів накладними (форма № М-11), виписаних завідуючими виробництвами при здачі готової продукції на склад.

Вихід продукції їдалень і буфетів (готових страв, кулінарних виробів та ін.) відображають у “Калькуляційній картці” (форма № 57) та “Акті про реалізацію і відпуск виробів кухні” (форма № 58).

Певна частина матеріальних цінностей поступає зі сторони: покупні матеріали, паливо, будівельні матеріали, запасні частини та ін. Супровідними документами при надходженні цих матеріалів є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги-доручення та ін. Ці документи при надходженні товарно-матеріальних цінностей реєструють у “Журналі обліку вантажів, що надійшли” (форма № М-1). На фактично прийняту кількість продукції чи матеріалів комірники господарства виписують накладні.

Відпуск зі складу насіння, мінеральних добрив, нафтопродуктів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів оформляють “Лімітно-забірними картками на одержання матеріальних цінностей” (форми № М-8, М-9; ВЗСГ-1, ВЗСГ-2) чи накладними.

### **7.3. Сальдовий метод обліку товарно-матеріальних цінностей**

Товарно-матеріальні ресурси є одними з найважливіших на підприємстві. Тому й документальне оформлення надходження, наявності і витрачання зазначених ресурсів є важливим і одночасно досить складним процесом. Адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом матеріальних цінностей.

Від того, якою буде документалізація обліку матеріальних цінностей, залежить правильне віднесення їх на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у звітності.

Одним з прогресивних способів (методів) організації обліку і спостереження за рухом матеріальних цінностей є оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод.

Суть **сальдового методу обліку** полягає в тому, що облік продукції і матеріалів в бухгалтерії, на складах і в інших місцях зберігання об'єднують в єдиний оперативно-бухгалтерський (сальдовий). При цьому методі кількісний облік ведуть тільки в місцях їх зберігання. В бухгалтерії підприємства аналітичний облік у кількісному виразі по кожному найменуванню продуктів і матеріалів не ведуть. Його заміняють щомісячні звіти завідуючих складами і інших матеріально відповідальних осіб і сальдові відомості, які складаються на основі цих звітів (форма № ЖН-15 – по кожній матеріально відповідальній особі; форма № ЖН-16 – по підприємству в цілому).

У сальдових відомостях на перше число місяця відображають цінності за кількістю і сумою по кожному номенклатурному номеру.

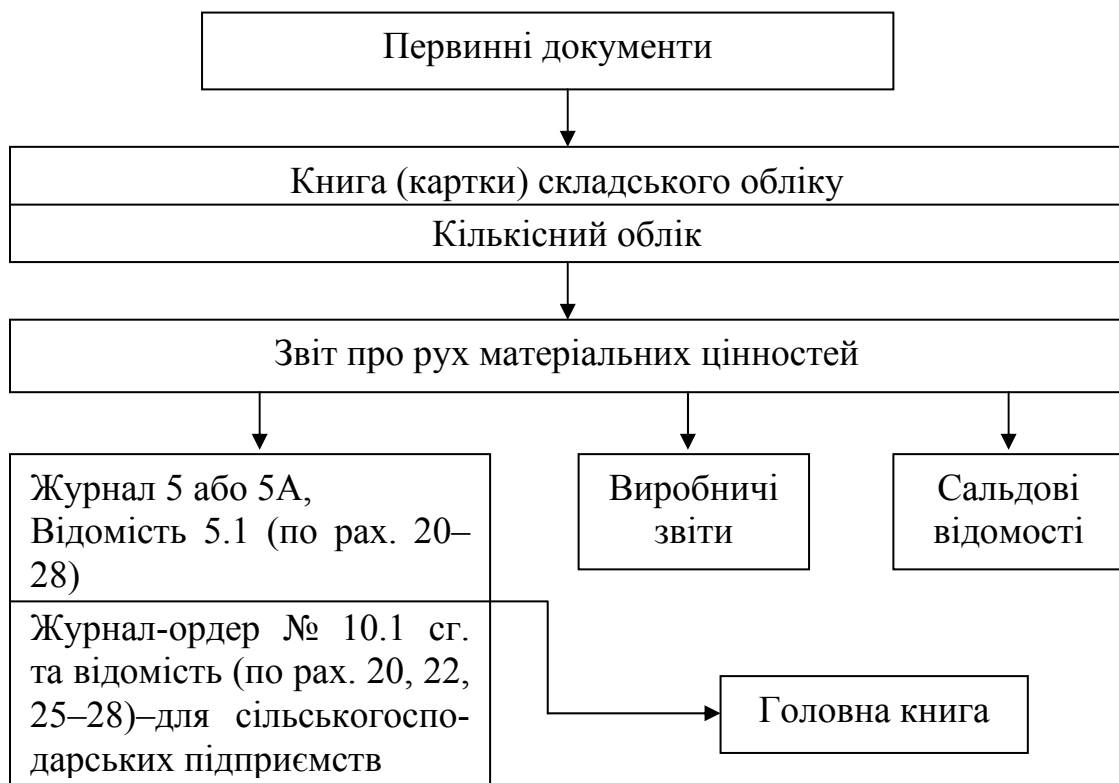
На складах і в інших місцях зберігання цінностей облік ведуть матеріально відповідальні особи в кількісних вимірниках у “Книгах складського обліку” (форма № ВЗСГ-10) або “Картках складського обліку матеріалів” (форма № М-12). В книги (картки) на основі первинних документів записують кожну операцію по надходженню і вибуттю цінностей.

Для відображення руху матеріальних цінностей завідуючі складами, інші матеріально відповідальні особи щомісяця на основі даних книги (карток) і первинних документів складають “Звіт про рух матеріальних цінностей” (форма № ЖН-13), а по нафтопродуктах (не рідше одного разу в 15 днів) “Звіт про рух пального і мастильних матеріалів” (форма № 120) і разом з первинними документами передають в бухгалтерію. Звіт складають у двох примірниках. Після перевірки другий примірник звіту, підписаний бухгалтером, повертають матеріально відповідальній особі. Звіти про рух матеріальних цінностей складають окремо по кожному синтетичному рахунку (субрахунку). Матеріально відповідальні особи заповнюють тільки кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють в бухгалтерії. По запасних частинах та ремонтних матеріалах звіти складають тільки по сумі.

Дані про рух та наявність виробничих запасів і продукції узагальнюють в Журналі 5 або 5А (якщо підприємство застосовує рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) та Відомості 5.1 аналітичного обліку запасів. У Відомості за кожним видом (однорідною групою) запасів показують залишок на початок місяця, надходження і витрачання та залишок на кінець місяця у розрізі матеріально відповідальних осіб (складу чи іншого місця зберігання), всього вартість цінностей за обліковими цінами, суму транспортно-заготівельних витрат і усього за фактичною собівартістю. У Журналі 5 чи 5А здійснюється синтетичний облік запасів. Підприємства можуть наводити у відповідних графах Журналу дані про витрачання виробничих запасів за сумою їх облікової вартості та сумою розподілених транспортно-заготівельних витрат (відхилень від облікової вартості). Підставою для записів у Журналі 5 чи 5А та Відомості 5.1 є звіти про рух матеріальних цінностей.

Одночасно із записами у Журналі 5 чи 5А і Відомість 5.1 проводять записи у виробничі звіти (по об’єктах затрат) та сальдові відомості.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний облік виробничих запасів і продукції ведуть у Журналі-ордері № 10.1 сг. та відомості до нього. Схема обліку матеріальних цінностей буду така (рис. 9).





### *Рис.9. Загальна схема обліку продукції і матеріалів*

Залишки матеріалів та готової продукції на кінець звітнього місяця, відображені у Відомості 5.1 (Журналі-ордері № 10.1 сг. та відомості до нього), узгоджують з підсумковими даними сальдових відомостей по кожному синтетичному рахунку (субрахунку). Кредитові обороти Журналу 5 чи 5А (Журналу-ордера № 10.1 сг.) в кінці місяця переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунків виробничих запасів і продукції в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів-ордерів з кредиту відповідних рахунків.

#### **7.4. Синтетичний та аналітичний облік матеріалів, продукції і товарів**

Облік наявності і руху продукції та матеріалів здійснюють на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках класу 2 “Запаси” Плану рахунків бухгалтерського обліку: 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 25 “Напівфабрикати”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 28 “Товари”.

Всі ці рахунки по відношенню до балансу активні (крім субрахунку 285 “Торгова націнка”, синтетичного рахунку 28 “Товари”), основні, матеріальні, інвентарні. По дебету цих рахунків обліковують наявність і надходження продукції та матеріалів, а по кредиту – їх списання (витрачання).

**Облік виробничих запасів.** Для обліку наявності і руху виробничих запасів призначений рахунок 20 “Виробничі запаси”, який має такі субрахунки: 201 “Сировина й матеріали”, 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”, 203 “Паливо”, 204 “Тара й тарні матеріали”, 205 “Будівельні матеріали”, 206 “Матеріали, передані в переробку”, 207 “Запасні частини”, 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”, 209 “Інші матеріали”.

На субрахунку 201 “Сировина й матеріали” відображають наявність та рух сировини і основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. Підрядні будівельні організації на цьому субрахунку обліковують вартість основних матеріалів, що використовуються ни-

ми при здійсненні будівельно-монтажних і ремонтних робіт. Підприємства, що заготовляють сільськогосподарську продукцію для переробки, також відображають її вартість на цьому субрахунку. На субрахунку 201 обліковують також допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі.

Аналітичний облік сировини й матеріалів ведуть за їх видами, сортами, іншими номенклатурними одиницями.

На субрахунку 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” відображають наявність та рух купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби – дерев’яні, залізобетонні, металеві, інші), що придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 “Товари”.

На субрахунку 203 “Паливо” обліковують наявність та рух усіх видів палива (нафтопродуктів, твердого палива, мастильних матеріалів), що купують чи заготовляють для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковують оплачені талони на нафтопродукти і газ.

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 “Сировина й матеріали” і на субрахунку 203 “Паливо” – за ознакою переваг використання на цьому підприємстві.

Аналітичний облік нафтопродуктів ведуть за їх видами, марками і місцями зберігання, а твердого палива – за видами і сортами. При надходженні на підприємство рідке паливо обліковують за кількістю одиниць маси (кілограмів), а при відпуску водіям, механізаторам – за кількістю об’ємних одиниць (літрів). Тому при оприбуткуванні таких нафтопродуктів слід їх масу переводити в літри шляхом множення кількості кілограмів на питому вагу певного виду палива, вказаних у супровідних документах (рахунках-фактурах, товарно-транспортних накладних) при надходженні.

На субрахунку 204 “Тара й тарні матеріали” відображають наявність і рух усіх видів тари, яка використовується як господарський ін-

вентар, а також матеріали й деталі, які використовуються для виготовлення тари та її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо). Аналітичні рахунки відкривають за видами тари (мішки паперові, ящики дерев'яні, каністри металеві тощо) та за матеріально відповідальними особами.

На субрахунку 205 “Будівельні матеріали” підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій. Обладнання, яке не потребує монтажу (транспортні засоби, вільно розміщені верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар та інше) не обліковується на цьому субрахунку, а відображається безпосередньо на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” в міру надходження його на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Аналітичний облік ведуть за найменуваннями (номенклатурними одиницями) будівельних матеріалів, конструкцій, деталей, обладнання і місцями зберігання (використання) за кількістю і сумою.

На субрахунку 206 “Матеріали, передані в переробку” обліковують матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки.

Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунку 20 “Виробничі запаси” .

На субрахунку 207 “Запасні частини” ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин в запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткуван-

ня, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що є в ремонті.

На субрахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” обліковують мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображають саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві. Аналітичний облік ведуть за видами, номенклатурними одиницями та матеріально відповідальними особами.

На субрахунку 209 “Інші матеріали” обліковують відходи виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо. На цьому ж субрахунку обліковують бланки суворого обліку (за вартістю придбання).

За дебетом рахунку 20 “Виробничі запаси” відображають надходження запасів на підприємство, їх дооцінку у кореспонденції з кредитом рахунків: 20 – внутрішньогосподарське переміщення; 23 – оприбуткування виробничих запасів власного виробництва; 24 – оприбуткування відходів, отриманих внаслідок браку; 26,27 – оприбуткування насіння, посадкового матеріалу, кормів після цільового призначення готової продукції і продукції сільськогосподарського виробництва; 28 – перенесення товарів із торгового складу у запаси для виробничого використання; 37 – оприбуткування виробничих запасів, придбаних через підзвітних осіб; 41 – одержання пайових внесків у вигляді запасів; 42 – дооцінка виробничих запасів; 46 – отримання

виробничих запасів як внеску до статутного капіталу; 48 – придбання виробничих запасів за рахунок цільового фінансування; 63 – придбання виробничих запасів від постачальників і підрядників; 64 – повернення виробничих запасів, переданих у податкову заставу; 68 – придбання виробничих запасів від різних кредиторів, осіб; 71 – оприбуткування запасів, раніше не врахованих та отриманих безоплатно; 74 – одержання виробничих запасів від ліквідації основних засобів та ін.

За кредитом рахунку 20 “Виробничі запаси” обліковують витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінку тощо в кореспонденції з дебетом таких рахунків: 15 – списання сировини й матеріалів, комплектуючих виробів, будівельних матеріалів та інших запасів на будівництво; 23 – списання виробничих запасів на виробництво; 24 – використання запасів на виправлення браку; 28 – передача виробничих запасів в торговий склад для реалізації; 37 – пред’явлення претензії постачальникам за порушення договірних умов при постачанні виробничих запасів; 39 – використання виробничих запасів на витрати майбутніх періодів; 42 – уцінка виробничих запасів; 47 – списання матеріалів на гарантійний ремонт проданих товарів; 80 – віднесення вартості виробничих запасів на витрати за елементами (для підприємств, які використовують рахунки класу 8); 84 – списання втрат від знецінення запасів, псування, нестачі та уцінки (для підприємств, що не застосовують рахунки класу 9); 85 – списання втрат запасів внаслідок надзвичайних подій (для підприємств, які не використовують рахунки класу 9); 91, 92, 93 – списання запасів на загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут; 94 – списання запасів на витрати обслуговуючих виробництв, списання нестач, безоплатна передача запасів; 99 – списання запасів внаслідок стихійного лиха, техногенних катастроф, аварій та ін.

Аналітичний облік виробничих запасів ведуть за їх видами, сортами, іншими номенклатурними одиницями та матеріально відповідальними особами.

**Облік напівфабрикатів власного виробництва.** Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва призначений рахунок 25 “Напівфабрикати”. Даний рахунок ведуть ті підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція.

До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Зокрема, на рахунку 25 “Напівфабрикати” можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості; цегла-сирець у цегельному виробництві; вино- і сокоматеріали на підприємствах по виробництву вин та соків; томатна паста, крохмаль, різні види овочевих і фруктових пюре, призначених для виробництва продукції на консервних заводах та ін.

На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковуються на рахунку 23 “Виробництво”. Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби на рахунку 25 “Напівфабрикати” не обліковують, їх вартість відносять на рахунок 20 “Виробничі запаси”, субрахунок 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”.

За дебетом рахунку 25 “Напівфабрикати” відображають надходження (створення) в кореспонденції з кредитом рахунків: 23 – прийняття на склад і оприбуткування напівфабрикатів власного виробництва; 42 – дооцінка напівфабрикатів власного виробництва; 71 – оприбуткування лишків напівфабрикатів, виявлених при інвентаризації та ін.

За кредитом рахунку 25 “Напівфабрикати” відображають вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активу у кореспонденції з дебетом рахунків: 23 – списання напівфабрикатів на виробництво; 24 – списання напівфабрикатів на виправлення браку; 26, 27 – передача напівфабрикатів на склад готової продукції (продукції сільськогосподарського виробництва), призначених для реалізації; 47 – списання напівфабрикатів на гарантійний ремонт проданих товарів; ; 80 – віднесення вартості напівфабрикатів на витрати за елементами (для підприємств, які використовують рахунки класу 8); 84 – списання втрат від знецінення напівфабрикатів, псування, нестачі та уцінки (для підприємств, що не застосовують рахунки класу 9); 85 – списання втрат напівфабрикатів внаслідок надзвичайних по-

дій (для підприємств, які не використовують рахунки класу 9); 90 – відображення собівартості реалізованих напівфабрикатів (без віднесення на рахунки 26,27); 92,93 – використання напівфабрикатів на адміністративні потреби та на витрати, пов'язані із збутом продукції; 94 – використання напівфабрикатів на витрати обслуговуючих виробництв, списання нестачі напівфабрикатів; 99 – втрати напівфабрикатів внаслідок надзвичайних подій та ін.

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

**Облік готової продукції.** Для обліку виготовленої продукції планом рахунків передбачено два синтетичних рахунків 26 “Готова продукція” та 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

Рахунок 26 “Готова продукція”, зазвичай, використовують промислові та переробні підприємства, підрядні будівельні та ремонтні організації, що виконують будівельні та ремонтні роботи для замовників, інші підприємства виробничої діяльності.

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.

За дебетом рахунку 26 “Готова продукція” відображають надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю у кореспонденції з кредитом рахунків: 23 – одержання продукції від виробництва; 25 – передача на склад готової продукції напівфабрикатів, призначених для реалізації; 37 – придбання готової продукції через підзвітних осіб; 42 – дооцінка готової продукції; 71 – виявлені лишки готової продукції та ін.

За кредитом рахунок 26 “Готова продукція” кореспондує з такими рахунками: 20,22 – оприбуткування (передача) готової продукції до складу виробничих запасів чи малоцінних та швидкозношуваних предметів після визначення їх цільового призначення; 23 – передача готової продукції у виробництво; 37 – пред'явлення постачальнику претензії за нестачу готової продукції; 79 – списання нестачі готової продукції на рахунок фінансових результатів; 80 – віднесення вартості готової продукції на витрати за елементами (для підприємств, які використовують рахунки класу 8); 84 – списання втрат від знецінення готової продукції, псування, нестачі та уцінки (для підприємств, що

не застосовують рахунки класу 9); 85 – списання втрат готової продукції внаслідок надзвичайних подій (для підприємств, які не використовують рахунки класу 9); 90 – відображення собівартості реалізованої готової продукції; 92,93 – використання готової продукції на адміністративні потреби та на витрати, пов'язані із збутом продукції; 94 – використання готової продукції на витрати обслуговуючих виробництв, списання нестачі; 99 – втрати готової продукції внаслідок надзвичайних подій та ін.

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методом оцінки вибуття запасів.

Сільськогосподарські підприємства облік готової продукції, зазвичай, ведуть на рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”. На цьому рахунку підприємство може відкривати субрахунки за видами продукції: продукція рослинництва, продукція тваринництва, продукція промислових підсобних виробництв, продукція допоміжних виробництв тощо.

На цьому рахунку обліковують 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 в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Продукцію, одержану від урожаю і призначену для реалізації а також ту, яка не має цільового призначення, оприбутковують по дебету рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського призначення”, субрахунок “Продукція рослинництва” і кредиту рахунку 23 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво”. Після визначення і передачі продукції за цільовим призначенням її списують з кредиту рахунку 27 в дебет рахунків: 20 “Виробничі запаси” – на вартість закладеного насінневого і посадкового матеріалу; продукції, призначеної на корм худобі і птиці; продукції, переданої на переробку; 28 “Товари” – на вартість



продукції, переданої на громадське харчування, а також переданої продукції на торговий склад.

Сільськогосподарську продукцію, призначену на корм тваринам в момент збору урожаю, а також всі види кормів оприбутковують безпосередньо на рахунок 20 “Виробничі запаси” (крім кормів, використаних шляхом випасу).

Продукцію тваринництва оприбутковують на дебет рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, субрахунок “Продукція тваринництва” з кредиту рахунку 23 “Виробництво”, субрахунок “Тваринництво”. При одержанні продукції власних промислових і допоміжних виробництв дебетують рахунок 27 і кредитують рахунок 23 за відповідними субрахунками.

Прийняту продукцію від населення для реалізації відображають по дебету рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” і кредиту рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”.

Надходження продукції від постачальників обліковують по дебету рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” і кредиту рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” за первісною вартістю придбання, включаючи витрати по придбанню без податку на додану вартість. Суму податку на додану вартість відображають по дебету рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” і кредиту рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

Кредит рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” кореспондує з дебетом рахунків: 20 – оприбуткування насіння, кормів, сировини для переробки після визначення цільового призначення готової продукції; 23 – передача готової продукції у виробництво; 28 – передача продукції в громадське харчування (їдальні, буфети), торгові заклади підприємства; ; 80 – віднесення вартості продукції на витрати за елементами (для підприємств, які використовують рахунки класу 8); 84 – списання втрат від знецінення продукції, псування, нестачі та уцінки (для підприємств, що не застосовують рахунки класу 9); 85 – списання втрат продукції внаслідок надзвичайних подій (для підприємств, які не використовують рахунки класу 9); 90 – відображення собівартості реалізованої продукції; 92,93 – використання готової продукції на адміністративні потреби та на витрати, пов’язані із збутом продукції; 94 – списання нестачі продукції; 99 – втрати продукції внаслідок надзвичайних подій та ін.

Аналітичний облік сільськогосподарської продукції ведуть за її видами, сортами і репродукціями, іншими номенклатурними одиницями у розрізі матеріально відповідальних осіб за масою і вартістю.

**Облік товарів.** Для обліку руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу, використовують рахунок 28 “Товари”. Цей рахунок застосовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 “Товари” застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 “Товари” ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи” чи 20 “Виробничі запаси”.

Рахунок 28 “Товари” має такі субрахунки: 281 “Товари на складі”, 282 “Товари в торгівлі”, 283 “Товари на комісії”, 284 “Тара під товарами”, 285 “Торгова націнка”, 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”. Субрахунки 281– 284, 286 є активними, за дебетом яких відображають збільшення товарів, за кредитом – зменшення. Субрахунок 285 є регулюючим, контрактивним рахунком, по відношенню до балансу – пасивним.

На субрахунку 281 “Товари на складі” ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо. При надходженні товарів від заводу-виробника на його купівельну вартість дебетують субрахунок 281 і кредитують рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”. Одночасно відображають суму податку на додану вартість: дебет рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”, кредит рахунку 63. При реалізації таких товарів їх купівельна вартість списується на дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації” з кредиту субрахунку 281.

На субрахунку 282 “Товари в торгівлі” ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі (з магазинах, лотках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо). У роздрібній торгівлі одержані товари від постачальника відображають за дебетом субрахунку 282 і кредитом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”. На суму встановленої торгової націнки дебетують субрахунок 282 і кредитують субрахунок 285. Собівартість реалізованих товарів відображають по дебету рахунку 90 “Собівартість реалізації” і кредиту субрахунку 282. Одночасно списується торгова націнка, що припадає на реалізовані товари, методом “червоне сторно”: дебет субрахунку 282, кредит субрахунку 285. Торгова націнка на реалізовані товари може списуватись і таким записом (звичайним): дебет субрахунку 285, кредит субрахунку 282.

На субрахунку 283 “Товари на комісії” ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до їх продажу. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами (особами)-комісіонерами. При передачі товарів на комісію дебетують субрахунок 283 і кредитують субрахунок 281. Організація (комісіонер) приймає такі товари на позабалансовий рахунок 024 “Товари, прийняті на комісію”. В результаті продажу товару його власник (комітент) списує вартість переданого товару: дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”, кредит субрахунку 283. Комісіонер в результаті такої операції списує реалізовані товари з позабалансового рахунка 024.

На субрахунку 284 “Тара під товарами” ведеться облік наявності й руху тари під товарами і порожньої тари. Торгівельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 “Торгова націнка”.

На субрахунку 285 “Торгова націнка” підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображають збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової на-

цінки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 або способом сторно зворотною кореспонденцією цих рахунків. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

На субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”.

Аналітичний облік товарів ведуть за видами, найменуваннями, сортами, асортиментом, іншими номенклатурними одиницями за купівельною вартістю, що включає торгову націнку.

### **7.5. Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів**

У процесі виробництва в кожному підприємстві використовують значну групу засобів праці відносно невеликої вартості або з порівняно коротким строком служби (використання). Такі засоби одержали назву малоцінні та швидкозношувані предмети. За своїм економічним змістом і функціональним призначенням вони є засобами праці і їх властивості однакові з властивостями основних засобів (переносять свою вартість на готовий продукт поступово, в процесі зношування). Але з метою спрощення планування й обліку малоцінні предмети виділено у дві окремі групи: малоцінні необоротні матеріальні активи та малоцінні і швидкозношувані предмети (оборотні активи). Облік відповідних груп малоцінних предметів ведеться на окремих синтетичних рахунках: 11 “Інші необоротні матеріальні активи” і 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, строк експлуатації яких менший від одного року (або операційного циклу), зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо. Якщо ж малоцінні предмети використовуються більше одного року, то їх слід відносити до інших необоротних матеріальних активів (малоцінних необоротних матеріальних активів).

Якщо по малоцінних необоротних матеріальних активах нараховується знос і їх вартість поступово списується на новостворений продукт, то по малоцінних та швидкозношуваних предметах знос не

нараховується, а їх вартість списується на витрати в момент передавання в експлуатацію.

Строк корисного використання малоцінних та швидкозношуваних предметів встановлюється підприємством самостійно, виходячи з існуючих нормативів, а значить і відображення їх в бухгалтерському обліку. Наприклад, для спецвзуття, одягу, інструментів діють типові норми їх використання у відповідних галузях народного господарства, якими може скористатись підприємство. Якщо згідно з цими нормами для відповідного виду малоцінних предметів встановлено строк корисного використання більше року, то в бухгалтерському обліку ці предмети будуть відображені на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи” як необоротні активи, якщо менше року – на рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” як оборотні активи. При цьому підприємство може також самостійно установити вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Відповідні особливості обліку малоцінних предметів повинні бути зафіксовані в обліковій політиці підприємства.

Бухгалтерський облік малоцінних та швидкозношуваних предметів має забезпечити: правильне і своєчасне документальне оформлення надходження, переміщення і вибуття предметів; чітке розмежування документації з бухгалтерського і оперативного обліку; контроль за наявністю, рухом і використанням предметів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів; точне і правильне відображення в обліку наявності малоцінних та швидкозношуваних предметів за номенклатурними номерами і матеріально відповідальними особами; контроль за дотриманням строків передачі первинних документів до бухгалтерії для своєчасного відображення господарських операцій у регістрах аналітичного і синтетичного обліку та звітності.

**Документальне оформлення руху малоцінних та швидкозношуваних предметів.** Важливою передумовою належного ведення бухгалтерського обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів є розмежування документів бухгалтерського та оперативного обліку. Якщо документи бухгалтерського обліку є основою для здійснення записів на рахунках, то інформація документів оперативного обліку не знаходить безпосереднього відображення в бухгалтерських записах.

До документів оперативного обліку відносяться документи, які відображають: поповнення чи вилучення постійного запасу предметів, передачу їх в ремонт, видачу предметів працівникам і їх повернення тощо. Наприклад, “Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)” (форма № МШ-1) використовують у разі необхідності поповнити їх запаси для забезпечення нормального виробничого процесу чи вилучити предмети, які виявились непотрібними; “Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)” (форма № МШ-3) – для обліку інструментів, які передаються на заточування або в ремонт; “Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв” (форма № МШ-6) – при видачі цих предметів працівникам в індивідуальне користування; “Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів” (форма № МШ-2) – при видачі інших, крім спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, малоцінних та швидкозношуваних предметів під розписку працівнику для тривалого користування або бригадиру з наступною роздачею працівникам. З допомогою цих та інших документів оперативний облік виконує важливі контрольні функції щодо забезпечення належного зберігання і раціонального використання предметів, недопущення передчасного їх зношування, псування чи втрати.

Згідно Положення про матеріальну відповідальність працівників за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації та збереження малоцінних та швидкозношуваних предметів на складах і в експлуатації відповідальність несе матеріально відповідальна особа, за якою вони закріплені.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, зазвичай, надходять безпосередньо на склад підприємства від постачальників або з власного виробництва (від ремонтної майстерні чи підсобного промислового виробництва).

Придбані предмети зі сторони оприбутковуються на підставі товарно-транспортних накладних або рахунків-фактур. При виготовленні малоцінних та швидкозношуваних предметів у власному виробництві і передачі на склад оформляється “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (форма № М-11).

При надходженні малоцінних та швидкозношуваних предметів на склад завідуючий складом (комірник) перевіряє їх фактичну кількість із записами в первинних документах. Облік їх наявності і руху матеріально відповідальні особи ведуть в книгах чи “Картках склад-

ського обліку матеріалів” (форма № М-12), причому окремо по кожному найменуванню і якісних ознаках (номенклатурному номеру), щоб не допустити змішування предметів різної якості.

До відпуску в експлуатацію і з метою забезпечення належного збереження малоцінних та швидкозношуваних предметів, проводять маркування спецодягу, спецвзуття і запобіжних засобів, виробничого і господарського інвентаря, постільних речей, столового посуду і столових речей тощо. Маркування має відображати назву підприємства чи його символ. Його роблять різними способами – фарбою (стійкою до стирання і хімічного впливу), клеймуванням, прикріпленням жетонів тощо.

Видача малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію здійснюється на підставі згоди керівника підприємства за встановленими нормами відпуску згідно з відповідними первинними документами. При цьому складають “Лімітно-забірні картки” (форма № М-8 чи № М-9). Форма № М-8 застосовується для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера малоцінних та швидкозношуваних предметів на один місяць, а форма № М-9 – для чотириразового відпуску лімітованих предметів. Після використання ліміту завідувач складу передає лімітно-забірні картки до бухгалтерії для відповідного оформлення процесу передачі предметів в експлуатацію. Разовий відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів оформляють “Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (форма № М-11).

У разі поломки та втрати малоцінних та швидкозношуваних предметів складають “Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів” (форма № МШ-4) в одному примірнику, а якщо поломка, псування, втрата відбулися з вини працівника – у двох примірниках, один з яких залишається у підрозділі, а другий подається в бухгалтерію для утримання вартості предмета з працівника. При пред’явленні працівником акта вибуття йому замість непридатного чи втраченого предмета видається придатний і записується до “Картки обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів” (форма № МШ-2). Акти вибуття потім додаються до актів на списання (форми № МШ-5, МШ-8).

Списання інструментів, що стали непридатними та обмін їх на придатні оформляють “Актом на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні” (форма № МШ-5). Акт візує керівник підприємства і подає на склад, звідки видають інструменти без випису-

вання вимог (форма № М-11) чи лімітно-забірних карток (форми № М-8, М-9). Після видачі зі складу інструментів (пристроїв) акт передається до бухгалтерії для списання предметів зі складу.

Спецодяг, спецвзуття та запобіжні засоби видаються працівникам за встановленими нормами. При цьому складають “Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв” (форма № МШ-7) у двох примірниках: один – передається до бухгалтерії, другий – залишається у комірника. Випишується ця форма окремо на видачу і на повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів. Відомість складається також на прийнятті від працівників такі предмети для прання, дезинфекцію, ремонт та на сезонне зберігання.

Для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченні строку носіння, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх у комору для утилю застосовується “Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів” (форма № МШ-8). Акт складається на підставі разових актів вибуття (форма № МШ-4). Після здавання списаних предметів до комори для утилю акт із розпискою комірника передається до бухгалтерії. На різні види малоцінних та швидкозношуваних предметів акти на списання складаються окремо.

Щомісяця у строки, передбачені графіком документообігу, матеріально відповідальні особи складають “Звіт про рух матеріальних цінностей” у двох примірниках і разом з виправдними документами передають до бухгалтерії. Після перевірки другий примірник звіту, підписаний бухгалтером, повертають матеріально відповідальній особі. Матеріально відповідальні особи заповнюють тільки кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють в бухгалтерії. На підприємствах, які використовують єдині планово-облікові ціни, матеріально відповідальні особи можуть виконувати таксування.

**Синтетичний та аналітичний облік малоцінних і швидкозношуваних предметів.** Для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух малоцінних та швидкозношуваних предметів використовується рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

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



На дебеті рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” відображають за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети в кореспонденції з кредитом рахунків: 23 – вартість виготовлених в своєму господарстві предметів; 24 – оприбуткування предметів, отриманих внаслідок браку; 37 – придбання підзвітними особами; 41 – одержання у вигляді пайових внесків; 42 – вартість дооцінки малоцінних предметів; 46 – отримання предметів як внеску до статутного капіталу; 48 – отримання предметів у вигляді цільових внесків, в тому числі як благодійний внесок; 63, 68 – надходження від постачальників та інших кредиторів; 71 – оприбуткування раніше не врахованих малоцінних предметів, а також повернення з експлуатації на склад таких предметів, що придатні для подальшого використання та ін. Підставою для оприбуткування таких матеріальних цінностей служать рахунки-фактури постачальників, накладні, акти та інші документи.

На кредиті рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” відображають за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – відпуск і списання на капітальне будівництво; 23 – відпуск і списання на виробництво продукції, виконання робіт і послуг; 39 – списання предметів на витрати майбутніх періодів; 80 – віднесення вартості малоцінних предметів на витрати за елементами (для підприємств, які використовують рахунки класу 8); 84 – списання втрат від знецінення предметів, псування, нестачі та уцінки (для підприємств, що не застосовують рахунки класу 9); 85 – списання втрат предметів внаслідок надзвичайних подій (для підприємств, які не використовують рахунки класу 9); 91, 92, 93 – списання на загальновиробничі витрати, адміністративні потреби та для забезпечення реалізації продукції; 94 – собівартість реалізованих предметів, списання на витрати обслуговуючих виробництв, а також відображення нестач і втрат від псування цінностей; 99 – списання втрачених малоцінних предметів внаслідок стихійного лиха, техногенних катастроф, аварій та інших надзвичайних подій.

Внутрішнє переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів відображають на дебеті і кредиті рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” за відповідними аналітичними рахунками.

З метою забезпечення збереження малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, їх оприбутковують за дебетом рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” та кредитом рахунку 71 “Інший операційний дохід”.

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів у бухгалтерії підприємства ведуть у сальдових відомостях на підставі перевірених та протаксованих звітів про рух матеріальних цінностей. Дані про рух та наявність цих предметів узагальнюють у Відомості 5.1 аналітичного обліку запасів. Залишки малоцінних та швидкозношуваних предметів на кінець звітного місяця, відображені у Відомості 5.1, узгоджують з підсумковими даними сальдових відомостей по синтетичному рахунку.

Синтетичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів здійснюють у Журналі 5 або 5А (якщо підприємство використовує рахунки класу 8 “Витрати за елементами”).

Для сільськогосподарських підприємств облік малоцінних та швидкозношуваних предметів рекомендовано вести у Журналі-ордері № 10.1 сг. та Відомості до нього.

В кінці місяця кредитові обороти по синтетичному рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” з Журналу 5 або 5А (Журналу-ордера № 10.1 сг.) переносять в Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 22 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

## **7.6. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей**

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей проводиться в порядку розміщення їх в місцях зберігання і по матеріально відповідальних особах.

Відповідно до діючого порядку встановлені такі строки проведення інвентаризації: молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, звірів – не менше 1 разу за квартал (на 1 квітня, 1 липня, 1 вересня) і перед складанням річної бухгалтерської звітності – на 31 грудня; сім’ї бджіл – не менше 2 разів на рік (весною і восени); кормів, насіння, мінеральних добрив, засобів захисту рослин, твердого пали-

ва – не менше 2 разів на рік (не пізніше 1 липня і 1 грудня); продукції сільськогосподарського виробництва (крім кормів, насіння), готових виробів, продукції промислових і інших виробництв – не менше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня звітного року; малоцінних і швидкозношуваних предметів – не менше 1 разу на рік але не раніше 1 жовтня; нафтопродуктів – не рідше 1 разу на місяць; дорогоцінних металів – не менше 2 разів на рік; сировини, матеріалів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів, невстановленого устаткування – не менше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня; продуктів харчування в дитячих дошкільних закладах, їдальнях і буфетах – щомісяця.

Виявлені в результаті інвентаризації розходження фактичної наявності цінностей з даними бухгалтерського обліку фіксують у спеціальній відомості результатів інвентаризації і роблять такі бухгалтерські записи:

дебет рахунків 20,21,22,25,26,27,28, кредит рахунку 71 – на суму виявлених лишків товарно-матеріальних цінностей;

дебет рахунку 94, кредит рахунків 20,21,22,25,26,27,28 – на суму виявленої нестачі матеріальних цінностей.

Одночасно облікову вартість нестач відносять на позабалансовий рахунок 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”. При встановленні винних у заподіянні нестач і втрат суму заподіяної шкоди відносять на винних осіб: дебет субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”, кредит рахунку 71 “Інший операційний дохід”. Після цього вартість нестачі списують з позабалансового рахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

У всіх випадках виявлених лишків чи нестач встановлюють причини і винних у цьому, вказують на вжиття заходів щодо запобігання таким явищам.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Поняття про запаси, їх класифікація та нормативне забезпечення.
2. Як оцінюють виробничі запаси, готову продукцію, товари?
3. Якими первинними документами оформляють рух товарно-матеріальних цінностей?
4. В чому полягає суть сальдового методу обліку матеріалів і продукції?
5. Як ведуть синтетичний та аналітичний облік матеріалів, продукції, товарів?
6. Які особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів?

7. Як проводять інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей і відображають її результати?

8. Який порядок ведення бухгалтерських реєстрів виробничих запасів, готової продукції і товарів?

## **Розділ 8. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА**

### **8.1. Загальні питання обліку витрат на виробництво**

Організація обліку виробничих витрат залежить від того, до якого виробництва вони відносяться. В сільському господарстві виділяють такі види виробництв: основне, допоміжні, підсобні промислові, обслуговуючі.

До основного виробництва відносять головні галузі господарства, які дають товарну продукцію (рослинництво, тваринництво).

До допоміжних відносяться виробництва, які обслуговують основне виробництво (ремонтні майстерні, вантажний автотранспорт, жива тяглова сила, водопостачання, електропостачання, газопостачання та ін.).

Підсобні промислові виробництва організовують для переробки продукції основних галузей (млини, консервні заводи, сепараторні пункти) та виготовлення будівельних матеріалів, різних виробів промислового характеру (цегельні заводи, пилорами, цехи пластмасових виробів та ін.).

Обслуговуючі виробництва забезпечують побутові умови працівників. До них належать їдальні, буфети, житлово-комунальне господарство, дитячі дошкільні заклади, заклади культурно-побутового призначення.

Оскільки в сільському господарстві господарський рік дорівнює календарному, всі виробництва, які не дали продукції станом на 31 грудня, прийнято вважати незавершеними.

Виконання завдань, поставлених перед сільським господарством, вимагає такої організації бухгалтерського обліку, яка б забезпечила оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних та грошових витрат на виробництво і реалізацію продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, цехах, фермах тощо).

Витрати на виробництво формуються за видами виробництв і об'єктами обліку, складом, місцями виникнення і центрами відповідальності, періодами виникнення, способом включення у собівартість, дотриманням нормативів, сферою виникнення (відношенням до

виробництва) тощо. Це зумовлює необхідність групування витрат за певними ознаками.

Залежно від видів виробництва (основне, допоміжні, обслуговуючі тощо) витрати групують за об'єктами обліку відповідних виробництв. Об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Якщо технологічний процес здійснюється за відповідними стадіями виробництва, то витрати формуються за передбаченими стадіями (переділами).

За складом витрати групують за економічними елементами та статтями витрат. Витрати на виробництво складаються із таких елементів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Важливо дотримуватись класифікації витрат за їх економічними елементами, оскільки така інформація необхідна для заповнення Розділу II "Елементи операційних витрат" Звіту про фінансові результати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) підприємство установлює самостійно. Так, для сільськогосподарських підприємств витрати на виробництво можна групувати за такими статтями: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; насіння та посадковий матеріал; добрива; засоби захисту рослин та тварин; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

Різні місця виникнення витрат зумовлюють їх поділ за структурними підрозділами (бригада, ферма, цех тощо) і центрами відповідальності. Часто центрами відповідальності виступають внутрішньогосподарські підрозділи. Їх склад визначається з урахуванням виробничої та організаційної побудови підприємства, порядку закріплення засобів виробництва тощо.

Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу, сільськогосподарські підприємства можуть вести облік витрат в цілому по конкретних виробничих підрозділах без деталізації за окремими сільськогосподарськими культурами, видами і групами худоби та птиці, видами виробництв. Фактичні витрати підрозділу розподіляють між окремими культурами, видами і групами худоби та

птиці пропорційно до планових витрат, а за їх відсутності – до нормативних витрат згідно з технологічними картами чи укрупненими нормативами.

За періодами (часом) виникнення витрати поділяють на витрати звітного періоду і витрати майбутніх періодів.

За способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг) витрати поділяють на прямі і непрямі. Прямі витрати відносяться до конкретного виду продукції (робіт, послуг) і безпосередньо включаються до її собівартості. Непрямими є витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу.

Порядок формування виробничих витрат і включення їх у собівартість продукції (робіт, послуг) визначений Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Особливості обліку формування витрат і калькулювання собівартості продукції в сільському господарстві визначені “Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств”, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132.

Відповідно до цих нормативних документів до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її

справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу загальновиробничих витрат включаються: витрати на управління виробництвом; амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні, а їх перелік установлюється підприємством. У свою чергу, постійні витрати поділяються на: постійні розподілені і постійні нерозподілені.

У виробничу собівартість включаються змінні і розподілені постійні загальновиробничі витрати. Решта постійних (нерозподілених) загальновиробничих витрат відносять на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

У сільськогосподарських підприємствах загальновиробничі витрати не діляться на постійні і змінні. Вони повністю відносяться на виробничу собівартість.

За дотриманням нормативів виробничі витрати бувають нормативні (розраховані за кошторисом) і наднормативні. Якщо нормативні витрати включаються до виробничої собівартості, то наднормативні виробничі витрати не включаються у виробничу собівартість, а відносяться до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

За сферою виникнення (відношенням до виробництва) витрати поділяють на виробничі і невиробничі (позавиробничі) витрати. Виробничі витрати – це витрати, які пов'язані з виробництвом і включаються у собівартість. Позавиробничі витрати пов'язані з управлінням підприємства загалом (адміністративні витрати), збутом продукції (витрати, пов'язані з реалізацією) тощо.

Таким чином, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) не включаються наднормативні виробничі витрати, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, а також адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.



Класифікація виробництв і витрат зумовлює порядок ведення бухгалтерського обліку. Так, для обліку виробництва планом рахунків передбачений окремий синтетичний рахунок 23 “Виробництво”. Для обліку витрат по обслуговуванню і управлінню виробництва використовують рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”, для обліку браку у виробництві – рахунок 24 “Брак у виробництві”. Витрати майбутніх періодів обліковують на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”. Відповідно до об’єктів обліку витрат, до зазначених синтетичних рахунків відкривають аналітичні рахунки.

При застосуванні журнально-ордерної форми обліку аналітичні рахунки відкривають у Виробничих звітах. Підставою для заповнення виробничих звітів є дані первинних документів, попередньо згрупованих у звітах про рух товарно-матеріальних цінностей, журналах обліку робіт і витрат, нагромаджувальних відомостях використання автомобілів, тракторів і іншої сільськогосподарської техніки, відомостях нарахування амортизації, відомостях розподілу накладних витрат, аркушах-розшифровках тощо.

Синтетичний облік затратних рахунків ведуть у Журналі 5 або 5А (для підприємств, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) та Головній книзі. Сільськогосподарські підприємства використовують Журнал-ордер № 10.3 сг.

Загальна схема обліку витрат виробництва і випуску готової продукції наведена на рисунку 10.

Облік витрат на виробництво повинен забезпечити надійний контроль за раціональним і економним витрачанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, об’єктивність формування собівартості продукції, робіт і послуг.

## **8.2. Облік витрат на виробництво**

Для обліку й узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначений рахунок 23 “Виробництво”. Цей рахунок за економічним змістом відноситься до рахунків господарських засобів і процесів, за призначенням і структурою є операційним, калькуляційним рахунком.

За дебетом рахунку 23 “Виробництво” відображають прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом – суми фактичної виробничої собіва-

рності завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг.



**Рис. 10. Загальна схема обліку витрат виробництва і випуску готової продукції**

З метою забезпечення формування облікової інформації витрат за видами виробництв доцільно до рахунку 23 “Виробництво” відкривати субрахунки: “Основне виробництво” (рослинництво, тваринництво – для сільськогосподарських підприємств), “Допоміжні виробництва”, “Підсобні промислові виробництва”, “Обслуговуючі виробництва” тощо.

Аналітичний облік за рахунком 23 “Виробництво” ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. У разі необхідності аналітичні рахунки можуть

відкривати за структурними підрозділами (центрами витрат і відповідальності).

Значна кількість аналітичних рахунків, що відкривається до рахунку 23 “Виробництво”, зумовлює певний порядок і послідовність виконання облікової роботи відповідно до чинних вимог планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг):

- поступове накопичення прямих витрат у звітному періоді за об’єктами обліку (аналітичними рахунками);

- розподіл витрат і їх списання з рахунків допоміжних виробництв на об’єкти обліку основного виробництва чи інших споживачів;

- розподіл між окремими об’єктами обліку витрат з утримання необоротних активів, зрошення та осушення земель, вапнування та гіпсування, інших загальних витрат;

- накопичення і розподіл загальновиробничих витрат та включення їх у виробничу собівартість продукції, робіт, послуг відповідно до прийнятої бази розподілу;

- визначення загального обсягу витрат, що відносяться до одержаної продукції (робіт, послуг) звітного періоду, визначення фактичної собівартості продукції, списання калькуляційних різниць і закриття рахунків основного виробництва та визначення обсягу незавершеного виробництва.

**Облік допоміжних виробництв.** Для обліку витрат у допоміжних виробництвах до субрахунку “Допоміжні виробництва” відкривають такі аналітичні рахунки: “Ремонтна майстерня”, “Автомобільний транспорт”, “Енергетичні виробництва (за видами)”, “Водопостачання”, “Жива тяглова сила”.

Фактична собівартість продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. Враховуючи значний обсяг послуг, наданих одним допоміжним виробництвом іншому, необхідно дотримуватись такої черговості закриття аналітичних рахунків: газо-, тепло-, електро-, водопостачання, ремонтна майстерня, холодильні установки, вантажний автотранспорт, жива тяглова сила.

Транспортні роботи тракторів і послуги живої тягової сили калькуюються раз у кінці року.

За дебетом відповідних аналітичних рахунків відображають витрати у розрізі прийнятої номенклатури статей: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; корми (для живої тягової си-

ли); сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

За кредитом аналітичних рахунків допоміжних виробництв відображають виконані роботи і надані послуги, які протягом звітного періоду оцінюють за плановою собівартістю. В кінці звітного періоду планову собівартість виконаних робіт чи наданих послуг коригують до рівня фактичної.

В кінці звітного періоду аналітичні рахунки допоміжних виробництв закриваються (крім витрат по незавершеному виробництву, незавершених роботах і послугах).

Щомісяця на підставі нагромаджувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат, первинних і зведених документів складають Виробничі звіти по допоміжних виробництвах.

Рахунок 23 “Виробництво”, субрахунок “Допоміжні виробництва” за дебетом кореспондує з кредитом рахунків: 13 – нарахування зносу (амортизації) по основних засобах та інших необоротних активах, що використовувались в допоміжних виробництвах; 20 – списання на витрати допоміжних виробництв виробничих запасів, в тому числі сировини, матеріалів, запасних частин, а також кормів на годівлю робочої худоби; 22 – списання малоцінних та швидкозношуваних предметів; 23 – надання послуг і виконання робіт іншими допоміжними виробництвами; 24 – списання на витрати допоміжних виробництв невідшкодованих втрат від браку (остаточний брак); 63,68 – послуги сторонніх організацій для допоміжних виробництв; 66,65 – нарахування заробітної плати працівникам з відрахуваннями на соціальні заходи, зайнятим у допоміжних виробництвах; 80–84 – списання операційних витрат на витрати допоміжних виробництв (для підприємств, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) та ін.

Рахунок 23 “Виробництво”, субрахунок “Допоміжні виробництва” за кредитом кореспондує з дебетом рахунків; 11 – оприбуткування інших необоротних матеріальних активів, виготовлених допоміжним виробництвом (ремонтною майстернею); 15 – послуги допоміжних виробництв капітальному будівництву; 21 – оприбуткування приплоду від робочої худоби; 20,22,26 – вартість виготовлених запасних частин, інших виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних

предметів, готової продукції; 24 – відображення вартості забракованих робіт і послуг; 90 – списання собівартості реалізованих робіт і послуг стороннім організаціям, особам; 94 – послуги допоміжних виробництв житлово-комунальному і обслуговуючим господарствам, дитячим дошкільним закладам, будинкам відпочинку, санаторіям та іншим закладам оздоровчого та культурного призначення та ін.

Аналітичний облік за субрахунком “Допоміжні виробництва” ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції (виробів), що виробляється.

**“Ремонтна майстерня”** – обліковують витрати по ремонтно-механічній майстерні за видами ремонту, марками машин, групами устаткування, видами інвентаря, а також витрати по виготовленню запасних частин, інструментів та інших виробів.

Аналітичний облік ведуть у “Журналі обліку робіт і витрат у ремонтній майстерні” (форма № ЖН-3) по кожному об’єкту, що ремонтується, чи групі об’єктів або по відповідному замовленню. Окремий аналітичний рахунок відкривають по загальновиробничих (цехових) витратах ремонтної майстерні, які щомісяця розподіляють на об’єкти ремонту пропорційно до прямої оплати праці.

По дебету відповідних аналітичних рахунків обліковують всі витрати по виконаному ремонту чи виготовлених виробих у розрізі прийнятої номенклатури статей витрат: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати. Записи у журналі обліку витрат роблять на підставі відомостей дефектів на ремонт машин, лімітно-забірних карток, нарядів на відрядну роботу та інших первинних документів.

Зняті з відремонтованого об’єкта вузли і деталі оцінюються за справедливою вартістю (вартістю відновлення) або вартістю придбання. На вартість знятих вузлів (деталей) зменшуються витрати на ремонт об’єкта (дебет рахунку 20, кредит рахунку 23).

Фактична собівартість закінчених ремонтних робіт щомісяця списується на дебет рахунків споживачів послуг. Виготовлені майстернею вироби (запасні частини, інструменти тощо) оприбутковують по дебету рахунків 20, 22 і кредиту субрахунку “Допоміжні виробництва”, аналітичний рахунок “Ремонтна майстерня”.

**“Автомобільний транспорт”** – обліковують витрати на утри-

мання вантажного автотранспорту за такими статтями витрат: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

Витрати на експлуатацію й утримання вантажного автотранспорту, включаючи спеціальний, ведуть на одному аналітичному рахунку незалежно від кількості, видів, вантажопідйомності та характеристики кузова машини.

Первинними документами є подорожні листи вантажного автомобіля, лімітно-забірні картки, накладні внутрішньогосподарського призначення, товарно-транспортні накладні та інші документи. Витрати по вантажному автотранспорту групуються по кожній машині і водію в “Нагромаджувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту” (форма № ЖН-6).

У витрати по експлуатації автотранспорту не включають витрати на оплату праці вантажників, експедиторів і інших осіб, що зайняті на перевезенні вантажів.

Перевезення вантажів обліковують в тонно-кілометрах, а роботу спеціальних машин та обсяг перевезень людей вантажним автотранспортом – у машино-годинах, перерахованих в кінці звітної періоду в машино-дні.

Для визначення собівартості виконаних робіт спочатку розраховують собівартість машино-дня роботи вантажного автотранспорту. Для цього витрати, зібрані на дебеті аналітичного рахунку ділять на кількість машино-днів, відпрацьованих на всіх видах робіт. Помноживши собівартість машино-дня на кількість машино-днів по перевезенню людей, одержують витрати, які відносять на перевезення людей. Решта витрат становитиме собівартість робіт з перевезення вантажів. Калькуляційною одиницею тут є 10 тонно-кілометрів, собівартість якої визначають діленням затрат по перевезенню вантажів на обсяг виконаних робіт у тонно-кілометрах.

У разі ведення роздільного обліку витрат на вантажні та пасажирські перевезення і на роботу спеціальних машин загальновиробничі (цехові) витрати автотранспорту розподіляють пропорційно машино-дням роботи.

Фактичні витрати щомісяця списують на дебет рахунків споживачів послуг, наданих вантажним автотранспортом. Витрати на утри-

мання автокранів відображають окремо і відносять на споживачів виходячи з обсягу виконаних робіт чи відпрацьованого часу на обслуговуванні кожного з них.

Витрати на утримання пожежних машин обліковують в складі загальногосподарських витрат.

**“Енергетичні виробництва” (за видами)** – відображають витрати на виробництво електроенергії, теплової енергії, забезпечення газом, холодом на технологічні потреби, включаючи вартість їх придбання зі сторони.

Витрати по електро-, тепло-, газопостачанню, холодильних установках обліковують на окремих аналітичних рахунках у розрізі передбачених статей: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

Розподіл витрат на ці послуги по споживачах проводиться щомісячно пропорційно кількості спожитої енергії, газу і фактичної собівартості їх одиниці. Продукція (послуги), відпущена іншим допоміжним виробництвам, оцінюється за плановою собівартістю.

Калькуляційними одиницями є: по електропостачанню – 10 кВт-год, теплопостачанню – 10 Гкал, газопостачанню – 1 куб. метр газу (або 1 кг скрапленого газу). Для визначення фактичної собівартості вказаних одиниць необхідно всі витрати по відповідних виробництвах (дебет аналітичних рахунків) поділити на кількість виробленої продукції: енергії, газу (без спожитих на власні потреби).

Витрати по утриманню і експлуатації холодильних установок розподіляють щомісяця на споживачів пропорційно центнеро-днів зберігання продукції.

**“Водопостачання”** – обліковують витрати на утримання водогосподарства, включаючи вартість одержаної води зі сторони у розрізі таких статей: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

У водопостачанні визначають собівартість 1 куб. метра води. Щомісяця фактична собівартість відпущеної води відноситься на споживачів виходячи з її кількості, відпущеної кожному з них.

Витрати на утримання насосних установок, які обслуговують поля, ферми, ставки, пасовища, відносять на витрати відповідного об'єкту чи на загальновиробничі витрати і на рахунку “Водопостачання” не обліковують.

**“Жива тяглова сила”** – по дебету облічують витрати на утримання живої тяглової вили (без включення витрат на утримання молодняка) за такими статтями: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; корми; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

Витрачені корми власного виробництва поточного року оцінюють за плановою собівартістю, яка до фактичної не доводиться (не коригується). Первинними документами є облікові листки праці і виконаних робіт, відомості витрат кормів, накладні внутрішньогосподарського призначення, акти на одержання приплоду тварин та інші документи.

Послуги живої тяглової сили розподіляють щомісяця по споживачах з кредиту рахунку “Жива тяглова сила” за плановою собівартістю робочого дня (коне-дня).

Фактична собівартість одного робочого дня визначається в кінці року діленням загальної суми витрат на утримання живої тяглової сили (без вартості приплоду, гною та іншої побічної продукції) на кількість відпрацьованих днів (без днів роботи на самообслуговуванні). При цьому робочий день коней і волів умовно береться за одиницю роботи.

Собівартість однієї голови приплоду обчислюється за вартістю 60 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби. Собівартість одного кормо-дня (для оцінки вартості приплоду) розраховується діленням всієї суми витрат з утримання робочої худоби на кількість кормо-днів. Вартість гною оцінюється за нормативно-розрахунковими витратами на його заготівлю, а іншої побічної продукції – за цінами реалізації чи цінами їх використання.

Таким чином, в кінці місяця аналітичні рахунки допоміжних виробництв закриваються (крім витрат по незавершеному виробництву,



незавершених роботах і послугах). При цьому треба мати на увазі, що з кредиту субрахунку “Допоміжні виробництва” за відповідними аналітичними рахунками відображають ту частину робіт і послуг, яку виконують (реалізують) для покупців і замовників таким записом: дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”, кредит рахунку 23 “Виробництво”, субрахунок “Допоміжні виробництва”.

Щомісяця на підставі нагромаджувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат, первинних і зведених документів складають Виробничі звіти по допоміжних виробництвах.

Синтетичний облік витрат допоміжних виробництв ведуть у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 10.3 сг.) та Головній книзі.

**Облік загальновиробничих витрат і порядок їх розподілу.** Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” до складу загальновиробничих витрат включаються:

1. Витрати на управління виробництвом: оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо.

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва: оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо.

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу: оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи,

медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг.

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати: внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв; плата за оренду землі і майна виробничого призначення тощо.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Їх поділяють на постійні розподілені і постійні нерозподілені витрати. Базою розподілу постійних розподілених витрат є години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо. Постійні розподілені загальновиробничі витрати також включаються у виробничу собівартість. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

У сільськогосподарських підприємствах загальновиробничі витрати не діляться на постійні і змінні.

До складу загальновиробничих витрат сільськогосподарських підприємств входять окремі види витрат, що стосуються всіх напрямків діяльності господарства. Зокрема витрати на утримання основних засобів (включаючи орендну плату), які обслуговують виробничі процеси в різних напрямках діяльності господарства; витрати на утримання складів для зберігання виробничих запасів (крім складів для зберігання продукції та витрат на реалізацію); витрати на пожежну охорону; поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією

засобів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів тощо); витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів; оплата послуг сторонніх організацій щодо приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів та очищення стічних вод; інші види поточних витрат на збереження природи; витрати, пов'язані з добуванням та використанням природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на геологічну розвідку та пошуки корисних копалин, на рекультивацію земель; плата за воду, що забирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів; за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє середовище; розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу в межах лімітів.

На сільськогосподарських підприємствах їх поділяють на бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати. Ці витрати розподіляють між різними галузями виробництва та об'єктами обліку пропорційно до суми прямих витрат без вартості насіння – у рослинництві, кормів – у тваринництві, а також сировини, матеріалів та напівфабрикатів – у підсобних промислових виробництвах.

Для обліку загальновиробничих витрат призначений рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”. На цьому рахунку ведуть облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

За дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображають суми визнаних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – нарахування зносу (амортизації) по основних засобах та інших необоротних активах загальновиробничого призначення; 20,22 – списання на загальновиробничі витрати виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів; 30,31 – використання грошових коштів на загальновиробничі витрати; 37 – використання підзвітних сум; 39 – списання витрат майбутніх періодів; 50,60 – використання позикових коштів на загальновиробничі витрати; 66,65 – нарахування оплати праці загальновиробничому персоналу та відрахувань на соціальні заходи; 63,68 – виконання робіт загальновиробничого характеру сторонніми організаціями; 80,81,82,83,84 – списання сформованих витрат за елементами на загальновиробничі витрати (для підпри-

ємств, що використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) та ін.

За кредитом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображають, за відповідним розподілом, списання загальновиробничих витрат в кореспонденції з дебетом рахунків: 23 – списання загальновиробничих витрат, які припадають на окремі види виробництва (змінних і постійних розподілених); 90 – списання нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і включення їх у собівартість реалізованої продукції, робіт і послуг. Сільськогосподарські підприємства всі загальновиробничі витрати списують на виробництво: дебет рахунку 23 “Виробництво”, кредит рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”.

Сільськогосподарські підприємства на окремому субрахунку рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” обліковують витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування (тракторів, комбайнів, інших сільськогосподарських машин тощо). До цього субрахунку можна відкривати такі аналітичні рахунки: “Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку”, “Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин” (за видами машин), “Утримання й експлуатація виробничого обладнання” (за видами обладнання).

На аналітичному рахунку “Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку” – по дебету обліковують витрати (крім оплати праці трактористів-машиністів і нарахувань на неї та витраченого палива на сільськогосподарських роботах в рослинництві) на утримання й експлуатацію тракторів, тракторних причепів, гаражів, навісів, площадок для зберігання техніки, машинних дворів, причіпних і навісних сільськогосподарських машин і знарядь по обробітку ґрунту та інших основних засобів машинно-тракторного парку.

Протягом року по кредиту рахунку “Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку” відображають вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, віднесених на відповідні об’єкти обліку виходячи з обсягу перевезень та планової собівартості одного еталонного гектара роботи з коригуванням її в кінці року до рівня фактичних витрат.

На аналітичних рахунках “Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин” – по дебету обліковують витрати на утримання й експлуатацію зерно-, картопле-, бурякозбиральних та інших самохідних комбайнів і машин, а також гаражів, навісів, пло-

щадок і інших основних засобів (крім оплати праці з нарахуваннями комбайнерів, трактористів-машиністів і вартості палива). Аналітичні рахунки відкривають по видах вказаних машин.

Оплата праці з нарахуваннями, вартість витраченого палива по тракторах, що виконували роботи в рослинництві, комбайнах і інших самохідних сільськогосподарських машинах щомісяця відносяться на відповідні культури (групи культур), види незавершеного виробництва та інші об'єкти обліку без відображення на субрахунку “Витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування” таким записом: дебет рахунку 23, кредит рахунків 20,65,66.

У кінці року нерозподілену частину облічених на дебеті рахунків “Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку” і “Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин” витрат (сировина та матеріали; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати), які не були віднесені протягом року на об'єкти обліку, розподіляють: по машинно-тракторному парку – пропорційно умовним еталонним гектарам; по комбайнах і інших самохідних машинах – пропорційно зібраній площі чи інших одиниць виконаної роботи.

Калькуляційною одиницею використання машинно-тракторного парку є один умовний еталонний гектар. Як правило, сільськогосподарські підприємства визначають собівартість умовного еталонного гектара по машинно-тракторному парку в цілому, а також на транспортних роботах. Для зручності, господарства можуть обліковувати транспортні роботи тракторів у тонно-кілометрах, але при обчисленні фактичної собівартості виконаних робіт, тонно-кілометри переводять в умовні еталонні гектари.

Щоб визначити фактичну собівартість транспортних робіт необхідно спочатку частину затрат, облічених на рахунку “Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку”, розподілити між транспортними і сільськогосподарськими роботами, оскільки ці витрати відносяться до машинно-тракторного парку в цілому. Їх розподіляють пропорційно умовним еталонним гектарам.

Фактична собівартість умовного еталонного гектара на транспортних роботах визначається шляхом ділення загальної суми витрат, що припадає на транспортні роботи, на кількість умовних еталонних гектарів.

Для визначення фактичної собівартості одного умовного еталонного гектара використання машинно-тракторного парку в цілому, до витрат, облічених по дебету рахунку “Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку”, додають суму оплати праці з нарахуваннями трактористів-машиністів за виконані сільськогосподарські роботи в рослинництві, а також вартість витраченого на ці роботи палива і ділять на загальний обсяг виконаних робіт в умовних еталонних гектарах (включаючи транспортні роботи в перерахунку на умовні еталонні гектари).

На основі первинних документів (облікових листків тракториста-машиніста, дорожних листків трактора та ін.) складають “Нагромаджувальну відомість обліку використання машинно-тракторного парку” (форма № ЖН-5), “Журнал обліку робіт і витрат” (форма № ЖН-4).

На аналітичних рахунках “Утримання й експлуатація виробничого обладнання” (за видами обладнання) по дебету обліковують витрати на утримання й експлуатацію відповідного обладнання у розрізі таких статей: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати. Щомісяця ці витрати комплексною статтею відносять на відповідні об’єкти обліку і включають у собівартість одержаної продукції, робіт і послуг (дебет рахунку 23 “Виробництво”).

Щомісяця на підставі нагромаджувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат, первинних і зведених документів складають Виробничий звіт по загальновиробничих витратах.

Синтетичний облік загальновиробничих витрат ведуть у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 10.3 сг.) та Головній книзі.

**Облік витрат майбутніх періодів.** Облік витрат майбутніх періодів ведуть на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”. У процесі господарської діяльності підприємства здійснюють витрати, які відносяться до різних звітних періодів: витрати, пов’язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, з освоєнням нових виробництв та агрегатів; витрати на влаштування легких споруд і тимчасових пристосувань (літні табори і загони для

тварин, траншеї та інші споруди для силосування); орендна плата, заплачена наперед; попередня передплата науково-технічної літератури тощо.

На дебеті рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” відображають витрати поточного звітного періоду, а з кредиту їх списують у частині, що припадає на звітний рік. Наприклад, витрати на влаштування літніх таборів для тварин при використанні протягом трьох років щороку будуть списувати рівними частинами на рахунок 23, субрахунок “Тваринництво”.

Аналітичний облік на рахунку 39 ведуть за видами витрат у Виробничому звіті, а синтетичний – у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 10.3 сг.) та Головній книзі.

**Облік витрат і виходу продукції рослинництва.** Витрати і вихід продукції рослинництва обліковують на рахунку 23 “Виробництво” (субрахунок “Рослинництво”). По дебету субрахунку протягом року відображають витрати на виробництво, а по кредиту – вихід продукції по плановій собівартості. В кінці року визначають фактичну собівартість продукції, коригують планову собівартість до рівня фактичної, в результаті чого субрахунок “Рослинництво” закривають, за виключенням витрат під урожай майбутнього року.

Аналітичні рахунки відкривають за передбаченими об’єктами у Виробничому звіті. По кожному об’єкту обліку відображають витрати у розрізі таких статей:

1. “Витрати на оплату праці” – пряма оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва (в тому числі трактористів-машиністів). Зазначена оплата праці прямо включається у витрати на певні культури (групи культур) або на роботи незавершеного виробництва в рослинництві.

При нарахуванні оплати праці роблять такі записи: дебет рахунку 23, кредит рахунку 66. Підставою для нарахування оплати праці є облікові листки праці та виконаних робіт, облікові листки трактористів-машиністів, а також нагромаджувальні відомості, журнали обліку робіт і витрат.

2. “Насіння та посадковий матеріал” – вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підго-

товку насіння до посіву (протруювання, сортування тощо), навантаження та транспортування його до місця посіву не включають у вартість насіння, а відносять на виробництво певної сільськогосподарської культури (групи культур) за відповідними статтями витрат.

Насіння та посадковий матеріал покупні та власного виробництва минулих років відносяться на витрати рослинництва за їх фактичною вартістю, а власного виробництва поточного року – за плановою собівартістю з коригуванням її в кінці року до рівня фактичної.

Відпуск насіння і посадкового матеріалу виробничим підрозділам оформляють лімітно-забірними картками, а списання витрачених на посів і посадку – “Актом витрачання насіння і посадкового матеріалу” (форма № ВЗСТ-4). На вартість витрачених насіння і посадкового матеріалу дебетують рахунок 23 і кредитують рахунок 20.

3. “Паливо та мастильні матеріали” – комплексна ціна палива, до якої входять його вартість на виконання технологічних операцій в рослинництві, а також вартість мастил тощо.

Відпуск пального і мастильних матеріалів оформляють лімітно-забірними картками. Списують вартість використаних пально-мастильних матеріалів на підставі “Нагромаджувальних відомостей використання машинно-тракторного парку”, “Нагромаджувальних відомостей використання автотранспорту”, актів на списання палива і мастильних матеріалів.

На вартість витрачених палива і мастильних матеріалів дебетують рахунок 23 і кредитують рахунок 20.

4. “Добрива” – витрати на внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні (гній, торф, компост, сидеральні добрива), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива.

Витрати на підготовку добрив для внесення в ґрунт, навантаження їх у транспортні засоби і розкидачі, вивезення в поле і внесення в ґрунт відносять на конкретні культури за відповідними статтями і на дану статтю не включають.

Мінеральні добрива списують на витрати за фактичною їх собівартістю, а органічні – за нормативно-розрахунковими витратами (витрати на прибирання, зберігання гною та вартість підстилки).

Відпуск добрив у виробничі підрозділи оформляють лімітно-забірними картками, а їх списання – “Актом про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів”. На вартість витрачених мінеральних і органічних добрив



дебетують рахунок 23 і кредитують рахунок 20.

5. “Засоби захисту рослин” – вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, які використані для боротьби з бур’янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин. Витрати по обробітку посівів вказаними засобами на цій статті не відображають, а відносять на культури (групи культур) за певними статтями витрат. Відпуск і списання засобів захисту рослин проводять аналогічно відпуску і списанню добрив.

6. “Роботи та послуги” – витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв (вантажний автотранспорт, жива тяглова сила, ремонтна майстерня, електро-, тепло-, водо- та газопостачання), що забезпечують потреби рослинництва, і витрати на оплату послуг сторонніх підприємств і організацій, включаючи плату за воду для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт і послуг, витрати на які включаються в інші статті). Вартість цих послуг списують на відповідні об’єкти обліку витрат в рослинництві щомісяця виходячи з обсягу виконаних робіт та фактичної їх собівартості.

У вартість послуг з агрохімічного обслуговування та внесення добрив, що надані сторонніми підприємствами і організаціями, не включається вартість отрутохімікатів та добрив.

Підставою для записів за даною статтею служать нагромаджувальні відомості використання вантажного автотранспорту, машинно-тракторного парку, звіти про роботу інших допоміжних виробництв, акти на виконані роботи сторонніми організаціями та інші документи.

На вартість виконаних робіт і послуг дебетують рахунок 23 і кредитують рахунки: 23,91 – на вартість робіт і послуг, виконаних своїми допоміжними виробництвами; 63,68 – на вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями.

7. “Витрати на ремонт необоротних активів” – суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях; вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту; вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання; витрати на ремонт

плівкових теплиць і парників, а також на ремонт і заміну гусениць та гумових шин тракторів і сільськогосподарських машин (вартість плівки, яка використовується для ремонту теплиць і парників, а також гуми включаються у витрати на поточний ремонт без вартості зношеної плівки чи гуми за цінами їх можливої реалізації (використання)).

На витрати по ремонту необоротних активів дебетують рахунок 23 і кредитують рахунки: 66,65 – витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи персоналу, зайнятому на ремонтних роботах; 20 – вартість запасних частин, ремонтно-будівельних матеріалів, пального та мастильних матеріалів; 23 – вартість послуг власних майстерень з технічного обслуговування та ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання; 63,68 – вартість виконаних ремонтних робіт сторонніми організаціями та ін.

Підставою для записів за даною статтею є наряди на відрядну роботу, акти на списання запасних частин та інших ремонтних матеріалів, звіти про виконані ремонтні роботи ремонтною майстернею, акти на виконані ремонтні роботи сторонніми організаціями та інші документи.

8. “Інші витрати на утримання необоротних активів” – витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва продукції рослинництва), механіків, сторожів тощо; вартість пального та мастильних матеріалів на переїзд тракторів та самохідних машин з однієї ділянки на іншу; амортизаційні відрахування, які прямо відносяться на певні об’єкти обліку витрат у рослинництві.

Витрати на утримання основних засобів, включаючи орендну плату, використаних в рослинництві, відносять на собівартість продукції окремих культур та видів незавершеного виробництва таким чином: тракторів – пропорційно обсягу виконаних ними для окремих культур (груп культур) чи інших об’єктів механізованих робіт (в умовних еталонних гектарах); основних засобів спеціального призначення (картопле-, бурякозбиральні комбайни та ін.) – безпосередньо на собівартість продукції відповідних культур; ґрунтообробних машин – пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами; сівалок – пропорційно площі посіву культур; технічних засобів для збирання врожаю – пропорційно зібраній площі певних культур; машин для внесення в ґрунт добрив – пропорційно фізичній масі внесених

добрив; меліоративних споруд – пропорційно меліорованим площам; приміщень для зберігання продукції – пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду.

Витрати на утримання меліоративних споруд відносяться тільки на сільськогосподарські культури, які вирощуються на зрошуваних та окремо осушуваних землях. Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляються між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно зайнятим ними площам поливних земель.

Витрати на догляд за полезахисними лісовими смугами включають у дану статтю без вартості одержаних з цих смуг дров, хмизу, плодів оцінених за цінами можливої реалізації чи використання. Ці витрати відносять на культури (групи культур) пропорційно до площ, до яких лісові смуги прилягають.

На витрати по утриманню основних засобів дебетують рахунок 23 і кредитують рахунки: 66,65 – витрати на оплату праці, включаючи відрахування на соціальні заходи персоналу, що обслуговує основні засоби (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих в технологічному процесі виробництва продукції рослинництва); 20 – вартість пального та мастильних матеріалів; 23,91 – вартість робіт і послуг власних допоміжних виробництв, розподілених на відповідні об'єкти обліку; 63,68 – вартість виконаних робіт сторонніми організаціями; 13 – нарахована амортизація по основних засобах та ін.

Підставою для записів за даною статтею є наряди на відрядну роботу, звіти про рух пального та мастильних матеріалів, відомості нарахування амортизації та інші документи.

9. “Інші витрати” – витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені ні до однієї з вищенаведених статей. На дану статтю відносять платежі за обов'язкове страхування урожаю сільськогосподарських культур, відрахування на соціальні заходи, вартість використаних малоцінних та швидкозношуваних предметів, інших матеріальних цінностей та ін.).

Ці витрати відносять на дебет рахунку 23 з кредиту рахунків 20, 22,39,65,68 та ін.

10. “Непродуктивні витрати” – вартість остаточно забракованої продукції чи виконаної роботи в рослинництві, а також витрати на виправлення браку, крім вартості забракованої продукції за ціною можливого використання (реалізації) і суми утримань з винних осіб,

що допустили брак. При цьому дебетують рахунок 23 і кредитують рахунок 24.

11. “Загальновиробничі витрати” – бригадні та загальновиробничі витрати рослинництва. До цих витрат відносять витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендну плату; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; на утримання польових станів; інші витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих бригад та галузі рослинництва.

Протягом року ці витрати групують на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, а в кінці року розподіляють між об’єктами визначення собівартості продукції пропорційно загальній сумі витрат, за виключенням вартості насіння (дебет рахунку 23, кредит рахунку 91). При цьому використовують відомість розподілу накладних витрат.

По кредиту рахунку 23 “Виробництво” субрахунку “Рослинництво” протягом року відображають вихід продукції за плановою собівартістю в кореспонденції з дебетом рахунків: 20 – на вартість оприбуткованих насіння і кормів; 27 – на вартість оприбуткованої товарної продукції рослинництва. Крім цього, по кредиту субрахунку “Рослинництво” можуть оприбутковувати посіви культур (зернові, технічні тощо), якщо їх оцінюють за справедливою вартістю: дебет субрахунку 211 “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”, кредит субрахунку “Рослинництво”.

Витрати по повністю або частково загиблих посівах внаслідок стихійного лиха списують на дебет рахунку 99 з кредиту рахунку 23.

На підставі підсумкових даних виробничих звітів по рослинництву заповнюють в кінці місяця Журнал 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – Журнал-ордер № 10.3 сг.) і Головну книгу.

**Облік витрат і виходу продукції тваринництва.** Облік витрат і виходу продукції тваринництва здійснюють на рахунку 23 “Виробництво” (субрахунок “Тваринництво”). На дебет рахунку протягом року записують витрати, а на кредит – вихід продукції за плановою собівартістю, яку в кінці року коригують до рівня фактичних витрат аналогічно продукції рослинництва.

По окремих групах тварин в кінці року може бути незавершене виробництво (по бджільництву – вартість залишеного цукру чи меду

для зимівлі бджіл; по інкубації – вартість закладених яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року; по рибництву – вартість цього літоку, що залишилися в ставках-зимівниках, та ін.).

Аналітичний облік витрат і виходу продукції тваринництва ведуть у Виробничому звіті за видами і обліково-виробничими групами тварин у розрізі такої номенклатури статей:

1. “Витрати на оплату праці” – пряма оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва. Зазначена оплата праці прямо включається до витрат, пов’язаних із утриманням худоби та птиці (за видами і групами). На суми нарахованої оплати праці працівникам за роботи, виконані в тваринництві, дебетують рахунок 23 і кредитують рахунок 66. Підставою для обліку виконаних робіт і нарахованої оплати праці служить “Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва”.

2. “Паливо та мастильні матеріали” – комплексна ціна палива, в яку входять його вартість на виконання технологічних операцій у тваринництві, а також вартість мастил тощо.

Відпуск пального і мастильних матеріалів оформляють лімітно-забірними картками чи вимогами-накладними. Списують вартість використаних пально-мастильних матеріалів на підставі “Нагромаджувальних відомостей використання машинно-тракторного парку”, “Нагромаджувальних відомостей використання автотранспорту”, актів на списання палива та мастильних матеріалів.

На вартість витрачених палива і мастильних матеріалів дебетують рахунок 23 і кредитують рахунок 20.

3. “Засоби захисту тварин” – вартість використаних біопрепаратів, медикаментів і дезинфікуючих засобів, які застосовуються в тваринництві.

Вартість засобів захисту тварин списують на підставі актів на їх списання на дебет рахунку 23 з кредиту рахунку 20.

4. “Корми” – вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання. Сюди відносять також витрати на приготування кормів в кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списують безпосередньо на відповідні види і групи тварин прямо або розподіляють між ними пропорційно масі згодованих кормів. Певна частина витрат на утримання кормоцехів відноситься на вартість кормів, які передані на склад для зберігання.

Витрати з транспортування кормів з місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь), а також безпосередньо на ферму з місця їх зберігання не включають у вартість кормів, а відносять до інших відповідних статей витрат.

Корми відпускають зі складів або інших місць зберігання для згодовування тваринам і птиці за “Відомістю витрат кормів” в якій у кінці звітного періоду виводять підсумки про фактичну витрату кормів. Для оперативного контролю за рівнем годівлі тварин і станом використання кормів на фермах (відділеннях) ведуть “Журнал обліку витрат кормів”. На вартість витрачених кормів дебетують рахунок 23 і кредитують рахунок 20.

5. “Роботи та послуги” – витрати на роботи і послуги автотранспорту, живої тягової сили, транспортних робіт тракторів, електро-, водо-, теплопостачання, забезпечення холодом та інших власних допоміжних виробництв, а також послуги сторонніх організацій. До складу цієї статті включають вартість послуг власного транспорту на переміщення кормів з центральних складів, складів виробничих підрозділів та інших місць постійного зберігання на ферму (цех). На цю статтю списують також витрати на оплату послуг станцій штучного осіменіння сільськогосподарських тварин і робіт з транспортного і технічного обслуговування, виконаних сторонніми підприємствами.

Вартість послуг власних допоміжних виробництв щомісяця відносять на відповідні об’єкти обліку у розмірі фактичних витрат.

Вартість виконаних робіт та послуг відображають по дебету рахунку 23 і кредиту рахунків: 23,91 – на вартість виконаних робіт власними допоміжними виробництвами; 63,68 – на вартість виконаних робіт сторонніми організаціями. Підставою для записів служать журнали обліку робіт і витрат, нагромаджувальні відомості, звіти про використання енергії, води, холоду, акти на виконані роботи та інші документи.

6. “Витрати на ремонт необоротних активів” – суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт тваринницьких приміщень і обладнання; вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тваринницьких будівель, споруд і обладнання.

На витрати по ремонту необоротних активів дебетують рахунок

23 і кредитують рахунки: 66,65 – витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи персоналу, зайнятому на ремонтних роботах; 20 – вартість запасних частин, ремонтно-будівельних матеріалів, пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонтні роботи; 23 – вартість послуг власних майстерень з технічного обслуговування та ремонту тваринницьких будівель, споруд і обладнання; 63,68 – вартість виконаних ремонтних робіт сторонніми організаціями та ін.

Підставою для записів за даною статтею є наряди на відрядну роботу, акти на списання запасних частин та інших ремонтних матеріалів, звіти про виконані ремонтні роботи власними силами, акти на виконані ремонтні роботи сторонніми організаціями та інші документи.

7. “Інші витрати на утримання необоротних активів” – витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи (крім працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва продукції тваринництва), механіків, сторожів тощо; амортизаційні відрахування, які прямо відносяться на певні об’єкти обліку витрат у тваринництві. У тваринництві до таких основних засобів відносять виробничі будівлі, робочі машини і обладнання, виробничий інвентар, які використовуються безпосередньо на виробництві продукції даної галузі. Зазвичай такі витрати відносять прямо на відповідні види і групи тварин. Якщо в тваринницькому приміщенні утримується декілька груп тварин, то ці витрати розподіляють між ними пропорційно зайнятій ними площі.

До складу цієї статті входить різниця між первісною вартістю та виручкою від вибракуваних тварин основного стада з наступним віднесенням цієї суми на витрати виробництва відповідної продукції (молоко, приплід, вовна тощо).

На суму витрат по утриманню основних засобів дебетують рахунок 23 і кредитують рахунки: 66,65 – витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи персоналу, що обслуговує основні засоби галузі тваринництва; 20 – вартість витрачених матеріальних цінностей; 23,63,91 – послуги власних допоміжних виробництв і сторонніх організацій по утриманню основних засобів; 13 – амортизаційні відрахування по основних засобах галузі тваринництва та ін.

Підставою для записів є наряди на відрядну роботу, відомості нарахування амортизації, акти на виконані роботи та інші документи.

8. “Інші витрати” – витрати, що безпосередньо пов’язані з виробництвом продукції тваринництва і не включені ні до однієї з вищенаведених статей, а саме: вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються працівникам, зайнятим доглядом за тваринами (за винятком вартості спецодягу, який видається ветпрацівникам і сторожам), та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів; вартість підстилки для тварин; витрати на штучне осіменіння тварин (утримання пункту, вартість сперми, витрати на оплату праці техніку штучного осіменіння, інші витрати); витрати на будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин; відрахування на соціальні заходи; платежі за обов’язкове страхування майна і тварин; інші витрати. Витрати на будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів обліковують у складі витрат майбутніх періодів, а на собівартість продукції відносять рівними частками протягом терміну використання зазначених споруд, який встановлюється комісією з прийняттям відповідного об’єкта в експлуатацію.

На суми проведених інших витрат дебетують рахунок 23 і кредитують рахунки матеріальних цінностей, допоміжних виробництв, витрат майбутніх періодів, розрахунків по оплаті праці, відрахувань на соціальні заходи тощо.

9. “Непродуктивні витрати” – втрати від падежу молодняка та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м’яса тощо) за цінами можливої реалізації. Втрати від падежу тварин списують в дебет рахунку 23 з кредиту рахунку 21. Підставою для записів є акти на вибуття тварин і птиці.

10. “Загальновиробничі витрати” – витрати по управлінню і обслуговуванню виробництва (фермські, загальновиробничі) у частині, що відноситься на певний вид (групу) тварин шляхом розподілу їх пропорційно загальній сумі витрат за виключенням вартості кормів (дебет рахунку 23, кредит рахунку 91). При цьому використовують відомість розподілу накладних витрат.

По кредиту рахунку 23 “Виробництво” субрахунку “Тваринництво” протягом року відображають вихід продукції за плановою собівартістю (справедливою вартістю) в кореспонденції з дебетом рахун-



ків: 21 – на вартість оприбуткованого приплоду, приросту живої маси тварин; 27 – на вартість оприбуткованих молока, яєць, вовни, риби, меду та іншої продукції; 20 – на вартість оприбуткованих органічних добрив. Підставою на оприбуткування продукції тваринництва є акти на одержання приплоду тварин, щоденники надходження продукції, журнали обліку надою молока та інші документи.

У кінці місяця підсумкові дані Виробничих звітів по тваринництву переносять в Журнал 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – Журнал-ордер № 10.3 сг.), а кредитові обороти Журналу (Журналу-ордера) – в Головну книгу.

**Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв.** Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв здійснюють на рахунку 23 “Виробництво” (субрахунок “Промислове виробництво”). По дебету даного рахунку відображають витрати на виробництво, а по кредиту – вихід продукції за плановою собівартістю з доведенням її в кінці року до рівня фактичної.

Аналітичний облік здійснюють у Виробничому звіті, де на кожне виробництво (переділ, замовлення) відкривають аналітичний рахунок. Синтетичний облік ведуть у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 10.3 сг.) та Головній книзі.

Витрати промислових виробництв обліковують за такими статтями: 1) витрати на оплату праці; 2) паливо та мастильні матеріали; 3) сировина та матеріали (без зворотних відходів); 4) роботи та послуги; 5) витрати на ремонт необоротних активів; 6) інші витрати на утримання необоротних активів; 7) інші витрати; 8) непродуктивні витрати; 9) загальновиробничі витрати.

На статті “Сировина та матеріали” обліковують вартість використаної сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції: у цехах по виробництву комбікормів – вартість зерна, зерноsumішей, трав’яного борошна, жому, кормових дріжджів, сухого перегону, м’ясо-кісткового та рибного борошна, мінеральної сировини, мікродобавок та інших компонентів; у млині, крупорушці – вартість зерна; у пункті первинної обробки льону та продукції інших луб’яних культур – вартість соломки, трести; у цехах по переробці овочів, фруктів та картоплі – вартість овочів, фруктів і картоплі, бобових, спецій, консервантів та інших продуктів; у виноробних цехах – вартість винограду, плодів та ягід, виноматеріа-

лів, сокоматеріалів, спирту-ректифікату, цукру, вакуум-сусла, коньячного спирту, лимонної кислоти та ін.; у цехах забою худоби – вартість худоби, птиці, звірів, кролів, каракульських ягнят; у підрозділах по переробці молока – вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів.

Продукція власного виробництва, яка використовується як сировина в підсобних промислових виробництвах, включається до витрат за собівартістю і відображається по дебету рахунку 23 і кредиту рахунку 27.

Вартість використаних сировини і матеріалів зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали повністю чи частково втратили початкові споживчі якості і внаслідок цього не можуть бути використані за прямим призначенням. Відходи, які не використовуються, не оцінюються.

На статті “Непродуктивні витрати” промислові підсобні виробництва відображають вартість остаточно забракованої продукції (сировини і матеріалів), а також витрати на виправлення браку, крім сум, які утримують з винних осіб, і вартості бракованої продукції, оціненої за цінами можливого використання (реалізації). При ньому дебетують рахунок 23 і кредитують рахунок 24 “Брак у виробництві”.

На статті “Загальновиробничі витрати” відображають цехові загальновиробничі витрати у частині, що відноситься на певний вид продукції шляхом розподілу їх пропорційно загальній сумі витрат, за виключенням вартості сировини, матеріалів та напівфабрикатів (дебет рахунку 23, кредит рахунку 91).

По всіх інших статтях витрат облік здійснюється аналогічно обліку витрат у рослинництві і тваринництві.

**Облік витрат в обслуговуючих виробництвах.** До обслуговуючих виробництв і господарств відносять житлово-комунальне господарство, кравецькі та інші майстерні і ательє побутового обслуговування, їдальні і буфети, дитячі дошкільні заклади, будинки відпочинку, санаторії, інші заклади культурно-побутового призначення та інші виробництва і господарства.

Для обліку витрат обслуговуючих виробництв і господарств до рахунку 23 “Виробництво” відкривають субрахунок “Обслуговуючі виробництва”. Проте не всі витрати по обслуговуючих виробництвах і господарствах обліковують на даному субрахунку. Частина їх облі-

ковується на субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності”, а саме, витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо.

На рахунку 23 “Виробництво”, субрахунку “Обслуговуючі виробництва” обліковують витрати, пов’язані з випуском продукції, виконанням робіт або послуг обслуговуючими виробництвами: підприємства громадського харчування (їдальні, буфети), кравецькі та інші майстерні побутового обслуговування, лазні, пральні, перукарні тощо.

За кожним видом обслуговуючих виробництв відкривають окремий аналітичний рахунок.

Витрати по кожному обслуговуючому виробництву ведуть за такими статтями: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати. У разі необхідності для обліку витрат в окремих обслуговуючих виробництвах можуть виділяти додаткові статті.

За дебетом відповідних аналітичних рахунків обліковують витрати по цих виробництвах, а по кредиту – вартість одержаної продукції, виконаних робіт чи наданих послуг, оцінених протягом звітного періоду за плановою собівартістю. В кінці звітного періоду планова собівартість доводиться до рівня фактичної.

На аналітичному рахунку “Підприємства громадського харчування” ведуть облік витрат у їдальнях, буфетах тощо. По дебету даного рахунку відображають вартість продуктів, використаних на приготування страв, оплату праці працівників, відрахування на соціальні заходи, вартість малоцінного інвентаря (білизни, посуду, наборів тощо), витрати на прання і лагодження білизни, витрати по утриманню приміщень, вартість води, палива, електроенергії тощо.

Списання продуктів власного виробництва для приготування страв відображають по дебету субрахунку “Обслуговуючі виробництва”, аналітичного рахунку “Підприємства громадського харчування” і кредиту рахунку 70 “Дохід від реалізації” (за відпускнуою ціною). Одноразово продукти списують за фактичною собівартістю на дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації” з кредиту рахунку 28 “Товари”. Куповані продукти (цукор, олія, хліб тощо), відпущені на приготування страв, списують з кредиту рахунку 28 безпосередньо на дебет суб-

рахунку “Обслуговуючі виробництва”, аналітичний рахунок “Підприємства громадського харчування”.

Фактичну собівартість реалізованих страв (виробів) їдалень, буфетів списують в дебет рахунку 90 з кредиту субрахунку “Обслуговуючі виробництва”, аналітичного рахунку “Підприємства громадського харчування”, а виручку від реалізації прибуткують по дебету рахунку 30 і кредиту рахунку 70.

Вартість харчування, відпущеного за талонами, відносять на дебет рахунку 37 і кредит рахунку 70. Виручку від проданих талонів записують на дебет рахунку 30 і кредит рахунку 37.

Витрати на утримання тимчасово організованих їдалень на польових станах на цьому рахунку не обліковують, а відносять на відповідну статтю загальновиробничих витрат рослинництва.

На окремому аналітичному рахунку субрахунку “Обслуговуючі виробництва” ведуть облік витрат і виходу продукції пекарні. За дебетом цього рахунку обліковують витрати пекарні: вартість сировини (борошна та інших компонентів), нараховану оплату праці працівників та відрахування на соціальні заходи, знос малоцінних необоротних матеріальних активів, витрати по утриманню приміщень, вартість послуг допоміжних виробництв (електроенергії, палива, води тощо), інші витрати.

Списання власної сировини (борошна) на випікання хлібобулочних виробів відображається в обліку аналогічно списанню продуктів в їдальні чи буфеті.

Фактичну собівартість реалізованих хлібобулочних виробів списують в дебет рахунку 90 з кредиту субрахунку “Обслуговуючі виробництва”, аналітичного рахунку “Пекарня”, а виручку від реалізації оприбутковують по дебету рахунку 30 і кредиту рахунку 70.

На рахунку “Кравецькі та інші майстерні побутового обслуговування” (по дебету) відображають витрати ремонтно-кравецьких та інших майстерень (ательє) побутового обслуговування населення. Особливістю віднесення витрат кравецьких майстерень є те, що на статтю “Сировина та матеріали” списують тільки вартість використаних допоміжних матеріалів. При цьому вартість основних матеріалів (тканина, підкладка, ватин тощо) в момент оформлення замовлення розглядають як реалізацію (дебет рахунку 90, кредит рахунку 20) і оприбутковують гроші в касу (дебет рахунку 30, кредит рахунку 70). Вартість матеріалів замовника обліковують на позабалансовому раху-

нку 02 “Активи на відповідальному зберіганні” з якого після виконання замовлення їх списують.

Надходження плати за виконаний ремонт, виготовлення виробів або інші послуги, оцінені за прейскурантними цінами (цінами, затвердженими на підприємстві), відображають по дебету рахунку 30 і кредиту рахунку 70. Одночасно списують витрати на дебет рахунку 90 з кредиту субрахунку “Обслуговуючі виробництва”, аналітичних рахунків відповідного виробництва.

На аналітичних рахунках інших виробництв обліковують витрати на утримання лазень, пралень, перукарень та ін. По дебету відповідного рахунку відображають витрати по цих виробництвах, а по кредиту – списання витрат у кореспонденції з дебетом рахунку 90.

Аналітичний облік по кожному виду обслуговуючих виробництв ведуть у Виробничому звіті, а синтетичний – у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 10.3 сг.) та Головній книзі.

### **8.3. Облік браку у виробництві**

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

З метою обліку брак у виробництві класифікують за такими ознаками: за місцем виникнення, за характером відхилень від нормативів, за причинами виникнення, за винуватцями.

За місцем виникнення виробничий брак поділяється на зовнішній і внутрішній. Зовнішній брак виявляється споживачем і пред’являється ним для відшкодування збитків виробником продукції. Внутрішній брак – це брак, який виявлений у процесі виробництва або до відправлення продукції споживачу.

Залежно від характеру відхилень від нормативів виробничий брак може бути остаточним або виправним. Остаточний брак неможливо виправити або його економічно недоцільно виправляти. Виправним браком вважають вироби, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які після додаткової обробки та усунення недоліків можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно

можливе й економічно доцільне.

За причинами виникнення виробничий брак поділяють на такий, що виник в результаті використання неякісної сировини, матеріалів та комплектуючих виробів, порушення технології виробництва тощо.

За винуватцями брак може бути допущеним працівниками підприємства, постачальниками, іншими підприємствами та особами.

Не вважаються браком продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливими підвищеними технічними вимогами, у тому разі, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам чи технічним умовам на аналогічні продукти або вироби широкого вжитку. Також не належать до браку втрати від сортності, тобто від переведення продукції за якістю в нижчий сорт.

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 “Брак у виробництві”. За дебетом цього рахунку відображають витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом – суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення витрат 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 брак продукції.

Виявлений брак продукції, виробів, робіт оформляють спеціальними повідомленнями або актами, де вказують назву виробу, виявлені дефекти на підставі лабораторного аналізу, рекламаций чи експертної оцінки, технологічну операцію, на якій виявлено брак, винуватців, суму прямих витрат, що відносяться на брак тощо. Витрати на виправлення браку оформляють накладними чи лімітно-забірними картками – на використання сировини, матеріалів чи комплектуючих виробів; нарядами на виконані роботи – при нарахуванні оплати праці працівникам, зайнятим на виправленні браку; звітами про використану електроенергію, воду, іншими первинними і зведеними документами, що підтверджують здійснення витрат на виправлення браку. Для списання витрат по виправленню браку чи віднесення їх на винних осіб складають спеціальний розрахунок. Якщо брак стався з вини

постачальника внаслідок поставки недоброякісної сировини, то таку суму браку списують за рішенням арбітражного суду і відносять на рахунки за претензіями.

За дебетом рахунок 24 “Брак у виробництві” кореспондує з кредитом рахунків: 20 – використання сировини, матеріалів, комплектуючих виробів на виправлення браку; 23 – виявлення і віднесення вартості допущеного браку у виробництві, надання послуг допоміжними виробництвами при виправленні браку; 25 – використання напівфабрикатів на виправлення браку; 63,68 – послуги постачальників та інших кредиторів на виправлення браку; 66,65 – нарахування оплати праці працівникам, зайнятим на виправленні браку та відрахувань на соціальні заходи.

За кредитом рахунок 24 “Брак у виробництві” кореспондує з дебетом рахунків: 20,22 – оприбуткування відходів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, отриманих унаслідок браку; 23 – списання на виробництво невідшкодовані втрати від браку; 37 – віднесення вартості браку на винних осіб; 47 – списання втрат від браку за рахунок резерву; 63 – пред’явлення претензії постачальникам за неякісні сировину, матеріали, комплектуючі вироби, що призвели до виникнення браку; 66 – утримання із заробітної плати працівників, що допустили брак; 84 – списання на виробництво браку на малих підприємствах; 94 – віднесення нестачі забракованих виробів; 99 – списання втрат забракованих виробів від надзвичайних подій.

Розглянемо відображення господарських операцій з браку у виробництві на конкретному прикладі. В процесі виробництва виявлено брак продукції на загальну суму 2350 грн. шляхом додаткової обробки брак було виправлено, при цьому використано: сировини – 360 грн., нараховано оплату праці працівникам, зайнятим на виправленні браку, – 280 грн., інші витрати по виправленню браку – 410 грн. Вартість оприбуткованої продукції за цінами можливої реалізації (після виконаних додаткових робіт по виправленню браку) – 950 грн. На винних осіб віднесено втрати від браку у розмірі 540 грн., решту втрат від браку списано на витрати виробництва. На рахунках бухгалтерського обліку будуть зроблені такі записи:

#### 1. Відображення вартості виявленого браку

<i>Дебет рахунку 24 “Брак у виробництві”</i>	<i>2350 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 23 “Виробництво”</i>	<i>2350 грн.</i>

## 2. Відображення витрат по виправленню браку

<i>Дебет рахунку 24 “Брак у виробництві”</i>	<i>1050 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 20 “Виробничі запаси”</i>	<i>360 грн.</i>
<i>Кредит рахунків 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 65 “Розрахунки за страхуванням”</i>	<i>280 грн.</i>
<i>Кредит рахунків інших витрат</i>	<i>410 грн.</i>

3. Оприбуткування продукції після її доробки за цінами можливої реалізації

<i>Дебет рахунку 26 “Готова продукція” або 20 “Виробничі запаси” (як відходи)</i>	<i>950 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 24 “Брак у виробництві”</i>	<i>950 грн.</i>

## 4. Віднесення вартості браку на винних осіб

<i>Дебет рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”</i>	<i>540 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 24 “Брак у виробництві”</i>	<i>540 грн.</i>

## 5. Списання на витрати виробництва остаточного браку

<i>Дебет рахунку 23 “Виробництво”</i>	<i>1910 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 24 “Брак у виробництві” (2350 + 1050 – 950 – 540)</i>	<i>1910 грн.</i>

Аналітичний облік за рахунком 24 “Брак у виробництві” ведуть за видами виробництва у Виробничих звітах, а синтетичний – у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 10.3 сг.) та Головній книзі.

## 8.4. Облік витрат за елементами

Для обліку і узагальнення інформації про витрати підприємства за економічними елементами призначені рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Згідно цього положення **елементом витрат** є сукупність економічно однорідних витрат.

Облік витрат за елементами здійснюють на рахунках: 80 “Матеріальні витрати”, 81 “Витрати на оплату праці”, 82 “Відрахування на соціальні заходи”, 83 “Амортизація”, 84 “Інші операційні витрати” – для відображення витрат операційної діяльності; 85 “Інші затрати” – для обліку витрат, пов’язаних з інвестиційною та фінансовою діяльні-



стю, а також витрат, пов'язаних із запобіганням надзвичайних подій та ліквідацією їх наслідків. Це транзитні рахунки – за дебетом відображають визнані витрати, за кредитом – їх списання на рахунки: 23, 79,91,92,93,94.

Витрати операційної діяльності групують за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

До складу елемента “Матеріальні затрати” включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів. При цьому дебетують рахунок 80 “Матеріальні витрати” і кредитують рахунки: запасів (20–28), розрахунків з різними дебіторами і кредиторами (37,63,68). Матеріальні витрати відображають за такими субрахунками: 801 “Витрати сировини й матеріалів”, 802 “Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів”, 803 “Витрати палива й енергії”, 804 “Витрати тари й тарних матеріалів”, 805 “Витрати будівельних матеріалів”, 806 “Витрати запасних частин”, 807 “Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення”, 808 “Витрати товарів”, 809 “Інші матеріальні витрати”.

На субрахунку 801 узагальнюється інформація про витрати сировини й матеріалів, які використані як основні й допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 802 узагальнюється інформація про витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 803 узагальнюється інформація про витрати придбаних палива й енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на вироблення з палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності.

На субрахунку 804 узагальнюється інформація про витрати тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності.

На субрахунку 805 узагальнюється інформація про витрати будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 806 узагальнюється інформація про витрати запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших

необоротних матеріальних активів і малоцінних та швидкозношуваних предметів підприємства.

На субрахунку 807 узагальнюється інформація про витрати матеріалів сільськогосподарського призначення (насіння, корми, добрива тощо), які використані в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 808 ведеться облік витрат товарів, використаних для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам.

На субрахунку 809 відображається вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва тощо).

До складу елемента “Витрати на оплату праці” включається заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. При цьому дебетують рахунок 81 “Витрати на оплату праці” і кредитують рахунки 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

Витрати на оплату праці обліковують за такими субрахунками: 811 “Виплати за окладами й тарифами”, 812 “Премії та заохочення”, 813 “Компенсаційні виплати”, 814 “Оплата відпусток”, 815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу”, 816 “Інші витрати на оплату праці”.

На субрахунку 811 узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 812 узагальнюється інформація про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 813 узагальнюється інформація про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов’язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством.

На субрахунку 814 узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток.

На субрахунку 815 узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством.

На субрахунку 816 узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

До складу елемента “Відрахування на соціальні заходи” включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи. При цьому дебетують рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи” і кредитують рахунки 65 “Розрахунки за страхуванням”, 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

Відрахування на соціальні заходи обліковують за такими субрахунками: 821 “Відрахування на пенсійне забезпечення”, 822 “Відрахування на соціальне страхування”, 823 “Страхування на випадок безробіття”, 824 “Відрахування на індивідуальне страхування”.

На субрахунку 821 ведеться облік відрахувань на обов’язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 822 ведеться облік відрахувань на обов’язкове соціальне страхування.

На субрахунку 823 ведеться облік відрахувань на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 824 ведеться облік відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства.

До складу елемента “Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів. Нараховану амортизацію відображають за дебетом рахунку 83 “Амортизація” і кредитом рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

На рахунку 83 відкривають такі субрахунки: 831 “Амортизація основних засобів”, 832 “Амортизація інших необоротних матеріальних активів”, 833 “Амортизація нематеріальних активів”.

На субрахунку 831 узагальнюється інформація про нарахування амортизації основних засобів.

На субрахунку 832 узагальнюється інформація про нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 833 узагальнюється інформація про нарахування амортизації нематеріальних активів.

До складу елемента “Інші операційні витрати” включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов’язкових платежів), крім податку на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, на цьому рахунку також відображають собівартість реалізованих оборотних активів (окрім готової продукції і фінансових інвестицій).

При цьому дебетують рахунок 84 “Інші операційні витрати” і кредитують різні рахунки: запасів (20–28), коштів (30,31,33), розрахунків (34,36,37,62,63,68 та ін.).

Рахунки витрат операційної діяльності (80–84) ведуть малі підприємства, а також інші підприємства за власною ініціативою. Суб’єкти малого підприємництва та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 “Витрати за елементами” із списанням їх:

- на дебет рахунку 23 “Виробництво” (щомісячно) – в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат);
- на дебет рахунку 79 “Фінансові результати” (в кінці року або щомісяця) – в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки 80–84 можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 і рахунками класу 9 “Витрати діяльності” (91,92,93,94).

Рахунок 85 “Інші затрати” призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрат від надзвичайних подій. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податку на прибуток. Рахунок 85 ведуть тільки ті підприємства і організації, які не застосовують рахунки класу 9 “Витрати діяльності”.

За дебетом рахунку 85 “Інші затрати” відображають суми визнаних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків необоротних активів (10,11,12,14–18), запасів (20–28), коштів (30,31,33), розрахунків (34, 35,36,37,39,54,63,64,65,66,68). Сальдо дебетове по рахунку 85 закривається в кінці року або щомісяця в кореспонденції з дебетом рахунку 79 “Фінансові результати”.

Варто відмітити, що рахунки класу 8 “Витрати за елементами” забезпечують формування відповідних витрат за економічними елементами, що необхідно для складання розділу II “Елементи операційних витрат” Звіту про фінансові результати. Підприємства, які не ведуть рахунків класу 8 “Витрати за елементами” повинні шляхом додаткових вибірок сформувані відповідні витрати за елементами для заповнення звітності.

Облік операцій на рахунках класу 8 “Витрати за елементами” ведуть у Журналі 5А та Головній книзі.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Якими нормативними документами регламентується облік витрат?
2. Як здійснюють облік витрат допоміжних виробництв?
3. Як ведуть облік і розподіляють витрати по управлінню та обслуговуванню виробництва (загальновиробничі витрати)?
4. Які особливості обліку витрат на утримання й експлуатацію машин та устаткування?
5. Як ведуть облік витрат і виходу продукції рослинництва?
6. Як ведуть облік витрат і виходу продукції тваринництва?
7. Як ведуть облік витрат і виходу продукції промислових підсобних виробництв?
8. Як обліковують витрати в обслуговуючих виробництвах?
9. Який порядок обліку браку у виробництві і порядок його списання?
10. Як здійснюють облік витрат за економічними елементами?
11. Як обліковують витрати майбутніх періодів?
12. Який порядок ведення бухгалтерських реєстрів витрат виробництва?

## ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК – 2

### Розділ 9. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

#### 9.1. Власний капітал, його види

**Капітал** – власність відповідної фізичної або юридичної особи на активи. Капітал поділяється на власний і залучений. **Власний капітал** – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Власний капітал обліковують на рахунках 40 “Статутний капітал”, 41 “Пайовий капітал”, 42 “Додатковий капітал”, 43 “Резервний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Для регулювання сум, відображених на рахунках власного капіталу використовують регулюючі рахунки 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал”. Суми вилученого і неоплаченого капіталу відображають за дебетом відповідних рахунків. Ці суми в балансі записують в дужках і вираховують при підсумку власного капіталу за розділом 1 “Власний капітал” пасиву балансу.

Наприклад, сума статутного капіталу (кредит рахунку 40 “Статутний капітал”) на початок звітного періоду становила 845000 грн. Сума вилученого капіталу за звітний період склала 8500 грн. і неоплаченого капіталу – 38000 грн. На рахунках бухгалтерського обліку ці суми будуть відображені:

Рахунок 40 “Статутний капітал”		Рахунок 45 “Вилучений капітал”		Рахунок 46 “Неоплачений капітал”	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Сальдо: 845000 грн.	Сальдо: 8500 грн.		Сальдо: 38000 грн.	

Сума власного капіталу на кінець звітного періоду за підсумком першого розділу пасиву балансу буде становити 798500 грн. (845000–8500–38000).

## 9.2. Облік статутного капіталу

**Статутний капітал** – це сукупність вкладів (у грошовому виразі) учасників у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами.

Для обліку статутного капіталу призначений рахунок 40 “Статутний капітал”. Це пасивний рахунок. За кредитом рахунку відображають збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

У державних підприємствах розміри статутного капіталу визначаються державою (міністерствами, відомствами) в період заснування підприємства і наділення його основними і оборотними засобами. В процесі діяльності статутний капітал може змінюватись за рішенням відповідного державного органу з подальшою перереєстрацією в державному реєстрі.

За кредитом рахунку 40 “Статутний капітал” на державних підприємствах відображають: суми, виділені в розпорядження підприємства з державних фондів та зареєстровані у відповідних органах; кошти від злиття кількох підприємств. За дебетом рахунку 40 “Статутний капітал” на державних підприємствах може бути записано вилучення після перереєстрації статутного капіталу певної суми коштів: передача коштів іншому підприємству; злиття підприємства з іншим підприємством; ліквідація підприємства. Сальдо рахунку 40 “Статутний капітал” може бути лише кредитове і має відповідати статуту, зареєстрованому у відповідних органах державної реєстрації.

Статутний капітал господарських товариств утворюється відповідно до Закону України “Про господарські товариства” та інших законодавчих актів і нормативних документів. Розрізняють такі товариства: акціонерне товариство; товариство з обмеженою відповідальністю; товариство з додатковою відповідальністю; повне товариство; командитне товариство.

Статутний капітал в недержавних підприємствах створюється за рахунок вкладів учасників (засновників). Вкладами можуть бути грошові кошти, будівлі, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, нематеріальні активи та ін. Вклад становить частку учасника та засновника у статутному капіталі. Порядок оцінки вкла-

дів визначається в установчих документах (статуті, установчому договорі тощо) товариства, якщо інше не передбачено законодавством України.

Статутний капітал акціонерного товариства поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості. Загальна номінальна вартість випущених акцій становить статутний капітал акціонерного товариства, який не може бути менше суми, еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки, діючої на момент створення акціонерного товариства. Товариство має право збільшувати статутний капітал, якщо всі раніше випущені акції повністю сплачені за вартістю не нижче номінальної. Збільшення статутного капіталу здійснюється в порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, шляхом випуску нових акцій, обміну облігацій на акції або збільшення номінальної вартості акцій. Зменшення статутного капіталу здійснюється шляхом зменшення номінальної вартості акцій або зменшення кількості акцій шляхом викупу частини акцій у їх власників з метою анулювання цих акцій.

У товариствах з обмеженою і додатковою відповідальністю створюється статутний капітал, розмір якого повинен становити не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки, діючої на момент створення товариства. До моменту реєстрації товариства кожен з учасників зобов'язаний внести до статутного капіталу не менше 30% вказаного в установчих документах вкладу. Внесення до статутного капіталу грошей підтверджується документами, виданими банківською установою. Учасник зобов'язаний повністю внести свій вклад не пізніше року після реєстрації товариства. При виході учасника з товариства йому виплачується вартість частини майна товариства, пропорційна його частці у статутному капіталі. Учаснику, який вибув, виплачується належна йому частка прибутку, одержаного товариством в даному році до моменту його виходу.

Облік статутного капіталу починають з дня реєстрації підприємства в державному реєстрі суб'єктів підприємницької діяльності. На момент реєстрації в обліку на рахунку 40 "Статутний капітал" (по кредиту) має бути відображена загальна сума статутного капіталу (першочергові внески і ті, що вносяться протягом року). Збільшення або зменшення статутного капіталу дозволяється тільки після внесення відповідних змін в установчі документи. Збільшення статутно-



го капіталу може бути здійснено після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів, а зменшення – у разі вибуття окремих засновників чи припинення діяльності підприємства.

Статутний капітал на приватному підприємстві формується з майна, яке доцільно оформити актом інвентаризації і на його основі відобразити наявність майна на рахунках бухгалтерського обліку. На внесенне майно складається запис на суму затвердженого статутного капіталу.

До складу майна фермерського господарства (складеного капіталу) можуть входити: будівлі, споруди, облаштування, матеріальні цінності, цінні папери, продукція, вироблена господарством в результаті господарської діяльності, одержані доходи, інше майно, набуте на підставах, що не заборонені законом, право користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, які передаються членами до його складеного капіталу. Майно фермерського господарства належить йому на праві власності. Майнові права, що входять до складеного капіталу фермерського господарства, передаються йому на визначений у Статуті термін.

На момент реєстрації в обліку на рахунку 40 “Статутний капітал” (по кредиту) має бути відображена загальна сума статутного капіталу (першочергові внески і ті, що вносяться протягом року). Збільшення або зменшення статутного капіталу дозволяється тільки після внесення відповідних змін в установчі документи. Збільшення статутного капіталу може бути здійснено після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів, а зменшення – у разі вибуття окремих засновників чи припинення діяльності підприємства.

На суму внесків майном і грошми на момент реєстрації підприємства дебетують рахунки, на яких відображені внесені активи, і кредитують рахунок 40. Невнесені на момент реєстрації суми записують на дебет рахунку 46 і кредит рахунку 40. Чергові внески протягом року відображають по дебету рахунків коштів і майна в кореспонденції з кредитом рахунку 46.

За кредитом рахунок 40 “Статутний капітал” кореспондує з дебетом рахунків: 41 – на суму пайового капіталу, приєднаного до статутного капіталу; 42 – на суму додаткового капіталу, приєднаного до статутного капіталу; 43 – на суму резервного капіталу, приєднаного

до статутного капіталу; 44 – на суму направлено нерозподіленого прибутку на збільшення статутного капіталу; 46 – на суму внесків учасників (засновників), що підписалися на акції; 67 – збільшення статутного капіталу за рахунок направлених нарахованих дивідендів.

За дебетом рахунок 40 “Статутний капітал” кореспондує з кредитом рахунків: 41 – сформовано пайовий капітал за рахунок статутного капіталу при розпаюванні підприємства; 45 – анульовано акції підприємства; 46 – зменшення статутного капіталу на частку засновників, які вибули; 67 – зменшено статутний капітал внаслідок зменшення номінальної вартості акцій.

Аналітичний облік статутного капіталу ведуть за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Для обліку наявності і руху статутного капіталу призначений Журнал 7 (Журнал-ордер № 12 сг. – для сільськогосподарських підприємств). Кредитові обороти Журналу (Журналу-ордера) переносять в кінці місяця у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 40 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку статутного і іншого власного капіталу наведена на рисунку 11.



**Рис. 11. Загальна схема обліку власного капіталу і забезпечення зобов'язань**

### 9.3. Облік пайового капіталу

**Пайовий капітал** – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його гос-

подарсько-фінансової діяльності.

Для обліку пайового капіталу призначений пасивний рахунок 41 “Пайовий капітал”. На цьому рахунку ведуть облік і узагальнення інформації про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Колективні сільськогосподарські підприємства на рахунку 41 “Пайовий капітал” обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

За кредитом рахунок 41 “Пайовий капітал” кореспондує з дебетом рахунків: 10,11,12 – одержання як внесок до пайового капіталу основних засобів і нематеріальних активів; 14,15 – одержання як внесок до пайового капіталу довгострокових фінансових і капітальних інвестицій; 20,21,22,28 – одержано як внесок до пайового капіталу матеріальні виробничі запаси і товари; 30,31 – одержано кошти як внесок до пайового капіталу; 35 – одержані поточні фінансові інвестиції як внесок до пайового капіталу; 40 – розпайовано підприємство і статутний капітал переоформлено в пайовий; 42 – направлено додатковий капітал на поповнення пайового капіталу; 44 – збільшено пайовий капітал за рахунок розподіленого прибутку; 50,60 – збільшено пайовий капітал на суму списаної заборгованості по позиках; 63,66,68 – зараховано до пайового капіталу списану кредиторську заборгованість перед постачальниками і підрядниками, по оплаті праці та іншими кредиторами; 67 – збільшено пайовий капітал за рахунок нарахованих дивідендів учасників.

За дебетом рахунок 41 “Пайовий капітал” кореспондує з кредитом рахунків: 30,31 – повернуто частку пайового капіталу готівкою та шляхом перерахування коштів з рахунків банків; 40 – частину пайового капіталу приєднано до статутного капіталу; 44 – покриті збитки за рахунок пайового капіталу; 67 – розподілено пайовий капітал між учасниками.

Аналітичний облік за рахунком 41 “Пайовий капітал” ведуть за видами капіталу.

Облік пайового капіталу ведуть у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 12 ст.). Кредитові

обороти Журналу (Журналу-ордера) переносять в кінці місяця у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 41 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Схема обліку пайового капіталу наведена на рисунку 11.

#### 9.4. Облік додаткового і резервного капіталу

**Облік додаткового капіталу.** Додатковий капітал – це інший капітал (не основний – статутний чи пайовий), який може бути вкладений учасниками або отриманий у процесі діяльності підприємства внаслідок дооцінки його необоротних активів і фінансових інструментів, безоплатного надходження необоротних активів тощо. Вкладений капітал представляє собою суму емісійного доходу, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість.

Для обліку додаткового капіталу призначений рахунок 42 “Додатковий капітал” до якого відкривають такі субрахунки: 421 “Емісійний дохід”, 422 “Інший вкладений капітал”, 423 “Дооцінка активів”, 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”, 425 “Інший додатковий капітал”.

На субрахунку 421 “Емісійний дохід” відображають різницю між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій. Наприклад, номінальна вартість випущених акцій 20000 грн., продажна вартість – 22000 грн. Проведено підписку на акції:

<i>Дебет рахунку 46 “Неоплачений капітал”</i>	<i>22000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 40 “Статутний капітал”</i>	<i>20000 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 421 “Емісійний дохід”</i>	<i>2000 грн.</i>

На субрахунку 422 “Інший вкладений капітал” обліковують інший вкладений засновниками підприємства (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу. При цьому будуть кредитувати субрахунок 422 і дебетувати інші рахунки необоротних активів, коштів, інвестицій тощо.

На субрахунку 423 “Дооцінка активів” відображають суму дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Залишок додаткового капі-

талу на цьому субрахунку зменшується у разі уцінки та вибуття значених активів, зменшення їх корисності. Наприклад, первісна вартість об'єкту основних засобів становить 30000 грн., знос – 5000 грн., проведено його дооцінку на суму 3000 грн., дооцінка зносу – 500 грн. На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені:

- |   |           |
|---|-----------|
| 1). Дебет рахунку 10 “Основні засоби”                     | 3000 грн. |
| Кредит субрахунку 423 “Дооцінка активів”                  | 3000 грн. |
| 2). Дебет субрахунку 423 “Дооцінка активів”               | 500 грн.  |
| Кредит рахунку 13 Знос (амортизація) необоротних активів“ | 500 грн.  |

У результаті уцінки складають зворотні проводки.

На субрахунку 424 “Безоплатно одержані необоротні активи” відображають вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб: дебет рахунків 10,11,12, кредит субрахунку 424. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів(окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.

На субрахунку 425 “Інший додатковий капітал” обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до інших субрахунків рахунку 42.

За кредитом рахунок 42 “Додатковий капітал” кореспондує з дебетом рахунків: 10,11,12 – на суму дооцінки або безоплатно одержаних необоротних матеріальних і нематеріальних активів; 13 – списання зносу основних засобів, що були проіндексовані, при їх вибутті; 14, 15 – дооцінка довгострокових фінансових і капітальних інвестицій; 35 – дооцінка поточних фінансових інвестицій; 20–22, 25–28 – дооцінка виробничих запасів, готової продукції і товарів; 30,31 – суми емісійного доходу, отримані на грошові рахунки; 46 – відображення різниці між продажною і номінальною вартістю випущених акцій; 48 – зараховано цільові надходження і внески на збільшення додаткового капіталу.

За дебетом рахунок 42 “Додатковий капітал” кореспондує з кредитом рахунків: 10,11,12 – на суму уцінки необоротних матеріальних і нематеріальних активів; 13 – індексація зносу необоротних активів у зв'язку з їх дооцінкою; 14,35 – уцінка довгострокових і поточних фінансових інвестицій; 15 – уцінка незавершеного будівництва; 20,22,28 – уцінка оборотних матеріальних активів; 40,41,43 – збіль-

шення (створення) статутного, пайового і резервного капіталу за рахунок додаткового капіталу; 44 – направлено додатковий капітал на покриття збитків чи направлення його на збільшення прибутку акціонерного товариства при його ліквідації; 45 – на суму, що перевищує номінальну вартість акцій у разі їх анулювання; 46 – зменшення додаткового капіталу за рахунок зміни номінальної вартості акцій та ін.

Аналітичний облік додаткового капіталу здійснюють за його видами у Відомості 7.1, яка забезпечує накопичення аналітичних даних щодо наявності і руху додаткового капіталу за звітний місяць і за період з початку року. Підсумкові кредитові обороти рахунку 42 “Додатковий капітал” у кореспонденції з дебетом інших рахунків в кінці місяця переносять із Відомості 7.1 до Журналу 7.

Сільськогосподарські підприємства облік додаткового капіталу ведуть у Журналі-ордері № 12 сг.

Кредитові обороти Журналу (Журналу-ордера) переносять в кінці місяця у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 42 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Схема обліку додаткового капіталу наведена на рисунку 11.

**Облік резервного капіталу.** Резервний капітал підприємства створюється за рахунок нерозподіленого прибутку відповідно до чинного законодавства або установчих документів. Законом України “Про господарські товариства” передбачено створення товариством резервного (страхового) капіталу на покриття непередбачених витрат і збитків у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного капіталу. В обов’язковому порядку створення резервного капіталу необхідне в акціонерних товариствах для виплати дивідендів за привілейованими акціями. Решта підприємств може створювати його для покриття збитків.

Для обліку та узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу призначений пасивний рахунок 43 “Резервний капітал”.

За кредитом рахунку 43 “Резервний капітал” відображають створення резервів в кореспонденції з дебетом рахунків: 42 – створений резервний капітал за рахунок додаткового капіталу; 44 – створений резервний капітал за рахунок прибутку звітного року.

За дебетом рахунку 43 “Резервний капітал” відображають використання (зменшення) резервного капіталу в кореспонденції з кредитом рахунків: 40 – сума резервного капіталу направлена на збільшен-

ня статутного капіталу; 44 – направлені суми резервного капіталу на покриття збитків минулих років.

Наприклад, в акціонерному товаристві за рахунок одержаного у звітному періоді прибутку створено резервний капітал у розмірі 18000 грн. Використані кошти резервного капіталу: на виплату дивідендів – 13000 грн., на покриття збитків минулого звітного періоду – 3600 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені:

1. Створено резервний капітал за рахунок прибутку звітного року

<i>Дебет рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”</i>	<i>18000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 43 “Резервний капітал”</i>	<i>18000 грн.</i>

2. Використані кошти резервного капіталу на виплату дивідендів за привілейованими акціями

<i>Дебет рахунку 43 “Резервний капітал”</i>	<i>13000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 67 “Розрахунки з учасниками”</i>	<i>13000 грн.</i>

3. Направлено частину резервного капіталу на покриття збитків минулого звітного періоду

<i>Дебет рахунку 43 “Резервний капітал”</i>	<i>3600 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”</i>	<i>3600 грн.</i>

Аналітичний облік резервного капіталу ведуть за його видами і напрямками використання.

Облік резервного капіталу здійснюють у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 12 сг.). Кредитові обороти Журналу (Журналу-ордера) переносять в кінці місяця у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 43 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Схема обліку резервного капіталу наведена на рисунку 11.

## **9.5. Облік прибутку і його розподілу**

Результатом виробничо-господарської діяльності підприємства є прибуток або збиток. Фінансовий результат визначають від усіх видів діяльності підприємства за звітний період, що складається з фінансового результату від реалізації продукції (робіт, послуг), включаючи продукцію підсобних, допоміжних та обслуговуючих виробництв і господарств, основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних операцій, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також прибуток від орендних (лізингових) операцій, роялті та інших позареалізаційних операцій.

Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) є складовою частиною власного капіталу. Прибуток, який не був розподілений протягом звітного періоду, включається у підсумок власного капіталу.

Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку здійснюють на активно-пасивному рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Сальдо кредитове даного рахунку означає суму нерозподіленого прибутку, а сальдо дебетове – суму непокритих збитків. У балансі сума непокритих збитків наводиться у дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу за розділом 1 “Власний капітал” пасиву балансу.

На рахунку 44 за відповідними субрахунками обліковують:

- на субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений” – за кредитом відображають наявність та збільшення прибутку, за дебетом – його зменшення. Виявлений за звітний період прибуток списують з рахунку 79 “Фінансові результати” по дебету у кредит субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений”;

- на субрахунку 442 “Непокриті збитки” – за дебетом відображають одержані збитки в кореспонденції з кредитом рахунку 79 “Фінансові результати”. Списання збитків здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку (дебет субрахунку 441, кредит субрахунку 442), резервного капіталу (дебет рахунку 43, кредит субрахунку 442), пайового капіталу (дебет рахунку 41, кредит субрахунку 442), додаткового капіталу (дебет рахунку 42, кредит субрахунку 442);

- на субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” – за дебетом протягом звітного періоду відображають суми використання прибутку за їх напрямками: власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання при-



бутку в поточному році. В кінці звітної періоду (року) сальдо субрахунку 443 списується по кредиту в дебет субрахунку 441.

Розглянемо на конкретному прикладі операції з обліку фінансових результатів та їх використання. За звітний період підприємство одержало від своєї діяльності 52000 грн. прибутку. Протягом звітної періоду прибуток було використано на: створення резервного капіталу – 13000 грн., покриття збитків минулого року – 7000 грн., нарахування дивідендів – 4500 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені:

1. Відображення одержаного прибутку

<i>Дебет рахунку 79 “Фінансові результати”</i>	<i>52000 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений”</i>	<i>52000 грн.</i>

2. Протягом звітної періоду було використано прибуток:

а) створено резервний капітал

<i>Дебет субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”</i>	<i>13000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 43 “Резервний капітал”</i>	<i>13000 грн.</i>

б) покрито збитки минулого звітної періоду

<i>Дебет субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”</i>	<i>7000 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 442 “Непокриті збитки”</i>	<i>7000 грн.</i>

в) нараховано дивіденди учасникам (засновникам)

<i>Дебет субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”</i>	<i>4500 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 67 “Розрахунки з учасниками”</i>	<i>4500 грн.</i>

4. Списано в кінці звітної періоду суми розподіленого (використаного) прибутку (13000 + 7000 + 4500)

<i>Дебет субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений”</i>	<i>24500 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 443 “Прибуток, розподілений у звітному періоді”</i>	<i>24500 грн.</i>

Чиста сума нерозподіленого прибутку на кінець звітної періоду буде становити 27500 грн. (52000 – 24500), яка буде відображена по

кредиту рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” та кредиту субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений”.

Варто відмітити, що відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. При цьому рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” кореспондує з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об’єктів класів 1–6.

За кредитом рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” кореспондує з дебетом рахунків: 41,42,43 – зарахування пайового, додаткового і резервного капіталу до прибутку при ліквідації товариства і розподілі майна серед учасників; 43 – покриття збитків минулих років за рахунок резервного капіталу; 44 – перерахування сум з субрахунку на субрахунок (списання сум використаного прибутку, покриття збитків минулих років); 79 – закриття рахунку фінансових результатів і відображення одержаних прибутків від діяльності підприємства.

За дебетом рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” кореспондує з кредитом рахунків: 40,41 – збільшено статутний (пайовий) капітал за рахунок розподіленого прибутку; 43 – створено резервний капітал за рахунок прибутку; 44 – перерахування сум з рахунку на рахунок; 67 – нараховані дивіденди за рахунок прибутку; 79 – списано збитки від діяльності підприємства з рахунку фінансових результатів.

Для обліку операцій на рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” використовують Журнал 7, який відкривають на місяць. В Журналі записують кредитові обороти по рахунку 44 на підставі первинних документів чи аркушів-розшифровок. Вони ж служать для заповнення Відомості 7.2 аналітичних даних до рахунку 44. Підсумки кредитових оборотів за звітний місяць рахунку 44, що відображені в аналітичних даних, повинні відповідати кредитовому обороту рахунку 44 в Журналі 7.

Сільськогосподарські підприємства для обліку фінансових результатів за рахунком 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” використовують Журнал-ордер № 12 сг.).

Кредитові обороти Журналу (Журналу-ордера) переносять в кінці місяця у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 44 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Схема обліку фінансових результатів наведена на рисунку 11.

### 9.6. Облік вилученого і неоплаченого капіталу

**Облік вилученого капіталу. Вилучений капітал** – це фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених акціонерним товариством у його учасників з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

Для обліку руху вилученого капіталу призначений рахунок 45 “Вилучений капітал” до якого відкривають такі субрахунки: 451 “Вилучені акції”, 452 “Вилучені вклади й паї”, 453 “Інший вилучений капітал”.

За дебетом рахунку 45 “Вилучений капітал” відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

На субрахунку 451 “Вилучені акції” відображають вилучені акції та їх анулювання або перепродаж. Наприклад, викуплено акції у акціонерів за номінальною вартістю на суму 20000 грн., анульовано акції на суму 10000 грн., решта акцій перепродано за вартістю 11000 грн.

На рахунках дані операції будуть відображені:

#### 1. Викуплено акції у акціонерів

<i>Дебет субрахунку 451 “Вилучені акції”</i>	<i>20000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 31 “Рахунки в банках”</i>	<i>20000 грн.</i>

#### 2. Анульовано акції

<i>Дебет рахунку 40 “Статутний капітал”</i>	<i>10000 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 451 “Вилучені акції”</i>	<i>10000 грн.</i>

У цьому випадку на суму анульованих акцій зменшується статутний капітал товариства.

#### 3. Перепродано акції за продажною вартістю

<i>Дебет рахунку 31 “Рахунки в банках”</i>	<i>11000 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 451 “Вилучені акції”</i>	<i>10000 грн.</i>

На субрахунку 452 “Вилучені вклади й паї” обліковують вилучені частки (паї). При виході із учасників (засновників) товариства, учаснику може бути повернений його вклад за згодою інших засновників у натуральній або грошовій формі. В цьому випадку заборгованість товариства перед учасником буде відображена за дебетом субрахунку 452 “Вилучені вклади й паї” і кредитом рахунку 67 “Розрахунки з учасниками”, з одночасним зменшенням статутного капіталу: дебет рахунку 40 “Статутний капітал”, кредит субрахунку 452 “Вилучені вклади й паї”. При передачі вкладів (паїв) буде дебетуватись рахунок 67 “Розрахунки з учасниками” в кореспонденції з кредитом рахунків матеріальних і нематеріальних активів, коштів тощо.

На субрахунку 453 “Інший вилучений капітал” обліковують рух іншого (крім акцій, вкладів і паїв) вилученого капіталу.

За дебетом рахунок 45 “Вилучений капітал” кореспондує з кредитом рахунків: 30,31 – викуплено акції власної емісії в акціонерів за готівку та шляхом перерахування коштів з рахунків банків; 34 – викуплено акції шляхом передачі отриманих короткострокових векселів; 50,60 – оплата фактичної вартості часток, викуплених товариством у його учасників за рахунок довгострокових та короткострокових позик; 52 – проведено обмін акцій на облигації; 62 – видача короткострокових векселів у погашення фактичної вартості часток, викуплених товариством у його учасників.

За кредитом рахунок 45 “Вилучений капітал” кореспондує з дебетом рахунків: 30,31 – продаж акцій за готівку та шляхом надходження коштів на рахунки банку; 40 – анулювання акцій, що раніше були викуплені, на суму номінальної вартості; 42 – анулювання акцій, що раніше були викуплені, на суму, що перевищує номінальну вартість; 46 – відображено заборгованість учасників за викуплені акції власної підписки.

Сума вилученого капіталу (сальдо дебетове рахунку 45) в балансі наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведуть за видами акцій (вкладів, паїв).

Облік на рахунку 45 “Вилучений капітал” здійснюють у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 12 сг.). Кредитові обороти Журналу (Журналу-ордера) переносять в кінці мі-

сяця у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 45 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Схема обліку вилученого капіталу наведена на рисунку 11.

**Облік неоплаченого капіталу. Неоплачений капітал** – це сума зобов’язань засновників за внесками до статутного капіталу.

Для обліку та узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу призначений рахунок 46 “Неоплачений капітал”.

За дебетом рахунку 46 “Неоплачений капітал” відображають дебіторську заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Наприклад, при створенні акціонерного товариства на момент реєстрації статутного капіталу здійснена підписка на акції у сумі 640000 грн.

<i>Дебет рахунку 46 “Неоплачений капітал”</i>	<i>640000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 40 “Статутний капітал”</i>	<i>640000 грн.</i>

Після реєстрації акціонерного товариства протягом звітного періоду отримані внески від акціонерів у формі: коштів – 240000 грн., незавершеного будівництва – 350000 грн., нематеріальних активів – 20000 грн., цінних паперів – 30000 грн.

<i>Дебет рахунку 31 “Рахунки в банках”</i>	<i>240000 грн.</i>
<i>Дебет рахунку 15 “Капітальні інвестиції”</i>	<i>350000 грн.</i>
<i>Дебет рахунку 12 “Нематеріальні активи”</i>	<i>20000 грн.</i>
<i>Дебет рахунків 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”,</i> <i>35 “Короткострокові фінансові інвестиції”</i>	<i>30000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 46 “Неоплачений капітал”</i>	<i>640000 грн.</i>

Рахунок 46 “Неоплачений капітал” за дебетом кореспондує з кредитом рахунків: 30,31 – повернуто кошти учасників, які відмовилися бути в засновниках товариства; 40 – відображення внеску на вартість підписки на акції; 42 – відображення різниці між продажною і номінальною вартістю акцій; 45 – відображено заборгованість учасників за викуплені акції власної підписки.

Рахунок 46 “Неоплачений капітал” за кредитом кореспондує з дебетом рахунків: 10,11,12 – одержано від засновників основні засоби і нематеріальні активи як внески до статутного капіталу; 14,35 – прийнято довгострокові і поточні фінансові інвестиції (цінні папери) ін-

ших підприємств як внески до статутного капіталу; 15 – прийнято незавершене будівництво та інші капітальні інвестиції як внески до статутного капіталу; 20,21,22,28 – прийнято виробничі запаси і товари як внески до статутного капіталу; 30,31 – прийнято кошти як внески до статутного капіталу; 40,42 – зменшення статутного і додаткового капіталу за рахунок зміни номінальної вартості акцій; 63,66,67,68 – проведені внески до статутного капіталу за рахунок погашення заборгованості перед постачальниками, з оплати праці, за рахунок дивідендів та відсотків та ін.

Сума неоплаченого капіталу (сальдо дебетове рахунку 46) в балансі наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

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

Облік неоплаченого капіталу за рахунком 46 “Неоплачений капітал” здійснюють у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 12 сг.). Кредитові обороти Журналу (Журналу-ордера) переносять в кінці місяця у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 46 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Схема обліку неоплаченого капіталу наведена на рисунку 11.

### **9.7. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів**

За рішенням підприємства можуть резервуватись кошти для забезпечення майбутніх витрат і платежів, які включають до витрат поточного року: забезпечення виплат відпусток; додаткове пенсійне забезпечення; забезпечення гарантійних зобов'язань; забезпечення інших витрат і платежів.

Для обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів використовують рахунок 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, який має такі субрахунки: 471 “Забезпечення виплат відпусток”, 472 “Додаткове пенсійне забезпечення”, 473 “Забезпечення гарантійних зобов'язань”, 474 “Забезпечення інших витрат і платежів”, 475 “Забезпечення призового фонду (резерв виплат)”, 476 “Резерв на виплату джек-поту, незабезпеченого сплатою участі в лотереї”, 477 “Забезпечення матеріального заохочення”, 478 “Забезпечення відновлення зе-

мельних ділянок”.

На субрахунку 471 “Забезпечення виплат відпусток” ведуть облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку на відпустку. Відсоток обчислюється як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Наприклад, річний плановий фонд оплати праці розрахований у сумі 650000 грн., а річна планова сума на оплату відпусток – 39000 грн. Відсоток резервування відпускних буде становити 6% ( $39000 : 650000 \times 100$ ).

На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов’язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на збори з обов’язкового державного пенсійного страхування, обов’язкового соціального страхування, обов’язкового соціального страхування на випадок безробіття тощо згідно чинного законодавства.

Створення резерву відпусток відображають за дебетом рахунків основного, допоміжних, інших виробництв і кредитом субрахунку 471 “Забезпечення виплат відпусток”.

На субрахунку 472 “Додаткове пенсійне забезпечення” ведуть облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення. Підприємства можуть додатково створювати резерв для здійснення доплат до пенсій шляхом відповідних утримань із оплати праці працівників за їх згодою. При цьому кредитують субрахунок 472 “Додаткове пенсійне забезпечення” і дебетують рахунок 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”. При видачі доплат до пенсій субрахунок 472 “Додаткове пенсійне забезпечення” буде дебетуватись в кореспонденції з рахунками коштів.

На субрахунку 473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань” ведуть облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо. Створення такого резерву відображають за дебетом рахунку 93 “Витрати на збут” і кредитом субрахунку 473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань”. Використання коштів для покриття витрат гарантійних ремонтів оформляють таким записом: дебет субрахунку 473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань”, кредит рахунку 23 “Виробництво”.

На субрахунку 474 “Забезпечення інших витрат і платежів” обліковують забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

На субрахунку 477 “Забезпечення матеріального заохочення” ведеться облік забезпечення на матеріальне заохочення працівників, зокрема на виплату працівникам винагороди, допомоги, премії тощо.

На субрахунку 478 “Забезпечення відновлення земельних ділянок” ведеться облік створення і використання забезпечення на здійснювані роботи з демонтажу, переміщення об’єкта основних засобів, рекультивації порушених земель.

За кредитом рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” відображають нарахування забезпечень у кореспонденції з дебетом рахунків: 15,23,39,91,92,94 – створення резерву (здійснення відрахувань) для забезпечення відпусток; 66 – здійснено відрахування на додаткове пенсійне забезпечення за рахунок оплати праці працівників; 93 – створення резерву для забезпечення гарантійних зобов’язань та ін.

За дебетом рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” відображають використання забезпечень в кореспонденції з кредитом рахунків: 20,25 – вартість використаних виробничих запасів і напівфабрикатів на гарантійні ремонти; 23 – списано витрати по проведених гарантійних ремонтах, що обліковувались на рахунку виробництва; 31 – перераховано кошти на оплату гарантійного ремонту; 63,68 – послуги сторонніх організацій по проведенню гарантійних ремонтів; 65 – відрахування на соціальні заходи на суми забезпечень відпусток; 66 – нарахування оплати праці за час відпустки та ін.

Аналітичний облік забезпечення наступних витрат і платежів ведуть за їх видами, напрямками формування й використання у Відомості 7.3 аналітичних даних до рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”. Підсумкові дані кредитових оборотів даного рахунку в кореспонденції з іншими рахунками Відомості 7.3 в кінці місяця переносять до Журналу 7.

Сільськогосподарські підприємства для обліку операцій за рахунком 47 використовують Журнал-ордер № 10.2 сг. (для субрахунку 471), Журнал-ордер № 12 сг. (для субрахунків 472–474).

Кредитові обороти Журналу (Журналу-ордера) переносять в кінці місяця у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 47 в Головну



книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Схема обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів наведена на рисунку 11.

### **9.8. Облік цільового фінансування і цільових надходжень**

Для обліку коштів цільового фінансування і цільових надходжень призначений пасивний рахунок 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”. На цьому рахунку обліковують бюджетні асигнування та інші кошти, призначені для здійснення заходів цільового призначення, а також витрати за рахунок цих коштів: на докорінне поліпшення використання земельних ресурсів, проведення протиепізоотичних та карантинних заходів; на покриття витрат по будівництву соціально-побутових об’єктів та їх експлуатації; на природоохоронні заходи; на виконання державної програми підтримки селекції у рослинництві і тваринництві; на утримання дитячих дошкільних закладів; на підготовку кадрів, науково-дослідні роботи та інші заходи.

Джерелами створення цільових фондів є: субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб (у тому числі отримана гуманітарна допомога).

Умови бюджетного фінансування визначаються Бюджетом України, іншими законодавчими актами і нормативними документами.

За кредитом рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” обліковують кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів у кореспонденції з дебетом рахунків: 10,11,12,15 – надходження необоротних матеріальних і нематеріальних активів у порядку цільового фінансування (в тому числі гуманітарна допомога); 20,21,22 – оприбуткування оборотних матеріальних активів як цільових внесків чи цільового фінансування; 30 – отримання готівкою коштів цільового фінансування; 31 – надходження коштів з бюджету, від інших фізичних і юридичних осіб; 60,63,68 – погашення позик банку, іншої кредиторської заборгованості за рахунок цільових надходжень і внесків та ін. Дані операції відображають на підставі платіжних доручень, прибуткових касових документів, інших документів, що засвідчують надходження цільових внесків.

За дебетом рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” відображають використані суми за певними напрямками, ви-

знання їх доходом, а також повернення невикористаних сум у кореспонденції з кредитом рахунків: 15 – повернення незавершених капітальних інвестицій, які здійснювались за рахунок коштів цільового фінансування; 30,31 – повернення невикористаних коштів на цільове фінансування; 37 – списання дебіторської заборгованості за рахунок цільових внесків; 42 – зараховано цільові внески і цільові надходження на збільшення додаткового капіталу; 64 – анулювання бюджетного фінансування; 66 – нараховано оплату праці за рахунок коштів цільового фінансування; 71,74 – зарахування цільових внесків до іншого операційного та інших доходів підприємства та ін. Підставою для відображення операцій за дебетом рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” є: рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти на списання товарно-матеріальних цінностей, акти на виконання робіт – по придбанню і використанню матеріальних цінностей та виконанню робіт за рахунок коштів цільового фінансування; касові і банківські документи – при поверненні невикористаних сум; довідки бухгалтерії, аркуші-розшифровки та інші документи.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат здійснюють за призначенням цих коштів та джерелами надходжень.

Облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень ведуть у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 12 сг.). Кредитові обороти Журналу (Журналу-ордера) переносять в кінці місяця у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 48 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Схема обліку коштів цільового фінансування і цільових надходжень наведена на рисунку 11.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Якими нормативними документами регламентується облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань?
2. Як здійснюють облік статутного капіталу?
3. Як здійснюють облік пайового капіталу?
4. Як обліковують додатковий капітал?
5. Як обліковують резервний капітал?
6. Який порядок обліку прибутку і його розподілу?
7. Що таке вилучений капітал і як його обліковують?

8. Що таке неоплачений капітал і як його обліковують?
9. Як ведуть облік забезпечення майбутніх витрат і платежів?
10. Як ведуть облік цільового фінансування і цільових надходжень?
11. Який порядок ведення бухгалтерських реєстрів власного капіталу і забезпечення зобов'язань?

## **Розділ 10. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ І ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

### **10.1. Облік кредитів банку та інших позикових коштів**

У Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств” дано таке визначення терміну “кредити”:

**Кредити** – це кошти та матеріальні цінності, які надаються резидентами або нерезидентами у користування юридичним або фізичним особам на визначений строк та під процент. Резиденти – юридичні особи та суб’єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території. Нерезиденти – ті самі особи та суб’єкти, але з місцезнаходженням за межами України, які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави.

Кредити бувають таких видів: фінансовий кредит, товарний кредит, інвестиційний податковий кредит та кредит під цінні папери, що засвідчують відносини позики.

Фінансовий кредит – кошти, які надаються банком-резидентом або нерезидентом, ... або резидентами і нерезидентами, які мають статус небанківських фінансових установ, згідно з відповідним законодавством у позику юридичній або фізичній особі на визначений строк, для цільового використання та під процент. Правила надання фінансових кредитів встановлюються Національним банком України (стосовно банківських кредитів), а також Кабінетом Міністрів України (стосовно небанківських фінансових організацій) відповідно до законодавства.

Товарний кредит – товари, які передаються резидентом або нерезидентом у власність юридичним чи фізичним особам на умовах угоди, що передбачає відстрочення кінцевого розрахунку на визначений строк та під процент.

Інвестиційний податковий кредит – це відстрочка плати податку на прибуток, що надається суб'єкту підприємницької діяльності на визначений строк з метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм, з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку, що буде отримано внаслідок реалізації інноваційних програм.

Кредит під цінні папери, що засвідчують відносини позики – кошти, які залучаються юридичною особою-боржником (дебітором) від інших юридичних або фізичних осіб як компенсація вартості випущених (емітованих) таким дебітором облігацій або депозитних сертифікатів.

Кредитування підприємств здійснюється установами банків, які діють на території України. Взаємовідносини по кредитах регулюються Законом України “Про банки і банківську діяльність” та іншими нормативними документами.

Зазвичай, кредити видаються для поповнення власних обігових коштів, придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів, капітальне будівництво об'єктів виробничого і невиробничого характеру та на інші цілі.

Для одержання кредиту в банку складається кредитний договір, в якому зазначаються взаємні зобов'язання і економічна відповідальність сторін. Кредит має цілеспрямований характер, є строковим і платним (плата відсотків за користування кредитом).

Банк видає кредит, коли впевнений у кредитоспроможності підприємства або в прибутковості заходу, який він фінансує. Тому для гарантії повернення кредиту, крім техніко-економічного обґрунтування використання позикових коштів, банк може вимагати від підприємства додатково: застави основних засобів або іншого майна; страхування ризику непогашених кредитів в окремих страхових компаніях, які заслуговують довіри; гарантії іншого підприємства або організації, що повинні бути письмово підтверджені.

Залежно від строку погашення кредиту він буває: короткостроковим (до 1 року), середньостроковим (від 1 року до 3 років), довгостроковим (більше 3 років).

Кредитування сільськогосподарських товаровиробників здійснюється в поєднанні загальноприйнятого порядку надання кредитів зі спеціальним режимом кредитування. Для надання та обліку коротко-

середньо-, та довгострокових банківських кредитів, наданих у режимі спеціального кредитування, банки відкривають окремі кредитні рахунки або спеціальні кредитні лінії. Режим спеціального кредитування передбачає за рахунок державного бюджету України компенсацію ставки за кредитами у розмірі не менше 50 відсотків облікової ставки, встановленої Національним банком України.

Для обліку кредитних операцій використовують такі рахунки: 50 “Довгострокові позики”, 60 “Короткострокові позики”. По відношенню до балансу ці рахунки пасивні: по кредиту відображають одержання кредитів та інших позикових коштів, а по дебету – їх погашення.

Середньострокові і довгострокові кредити видаються на придбання основних засобів, будівництво, розширення і реконструкцію об’єктів та інші заходи капітального характеру. Підставою для прийняття рішення керівником банку про надання довгострокового кредиту є заява-зобов’язання підприємства на суму необхідного кредиту, розрахунок окупності витрат на об’єкт кредитування, титульні списки і договір підряду тощо.

На суми одержаних довгострокових кредитів господарствам видають строкові зобов’язання і зведені зобов’язання. В зобов’язаннях вказуються конкретні строки погашення кредиту в наступному році (строкові) і на весь період (зведені).

Середньострокові і довгострокові кредити видають шляхом оплати платіжних вимог-доручень, платіжних доручень, виставлення акредитивів і одержання лімітованих чекових книжок, а також шляхом зарахування позики на рахунок коштів.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточними зобов’язаннями, здійснюють на рахунку 50 “Довгострокові позики” за такими субрахунками: 501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”, 502 “Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”, 503 “Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті”, 504 “Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті”, 505 “Інші довгострокові позики в національній валюті”, 506 “Інші довгострокові позики в іноземній валюті”. Якщо на субрахунках 501–504 обліковують банківські кредити, то на субрахунках 505–506 відображають суми довгострокової заборгованості щодо зо-

бов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), відповідно в національній та іноземній валюті.

За кредитом рахунку 50 “Довгострокові позики” відображають суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених) в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – оплата капітальних інвестицій за рахунок довгострокових позик; 30,31,33 – зарахування сум позик на рахунки коштів; 60 – переоформлення відстрочених короткострокових позик на довгострокову; 63,68 – погашення заборгованості перед постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за рахунок довгострокових позик; 64,65 – оплата податків, платежів і зборів до бюджету та страховим органам; 91,92,93,94 – оплата за рахунок довгострокових позик загальновиробничих, адміністративних та інших витрат та ін.

За дебетом рахунку 50 “Довгострокові позики” відображають погашення заборгованості за довгостроковими позиками та переведення до поточної заборгованості в кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31,33 – погашення довгострокової позики готівкою, перерахуванням коштів з рахунків банків та за рахунок інших коштів; 50 – переоформлення довгострокових позик на відстрочені довгострокові позики; 61 – переведення довгострокових позик у поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями при настанні строку погашення протягом 12 місяців з дати балансу; 71,73,74 – зарахування в доходи списані позики та ін.

На рахунку 60 “Короткострокові позики” здійснюють облік розрахунків в національній та іноземній валюті за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув (відстрочені і прострочені) за такими субрахунками: 601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”, 602 “Короткострокові кредити банків в іноземній валюті”, 603 “Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті”, 604 “Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті”, 605 “Прострочені позики в національній валюті”, 606 “Прострочені позики в іноземній валюті”.

За кредитом рахунку 60 “Короткострокові позики” обліковують суми одержаних короткострокових позик в кореспонденції з дебетом рахунків: 30,31 – зарахування сум на рахунки коштів; 33 – придбання грошових документів за рахунок короткострокових позик; 35 – проведення поточних фінансових інвестицій за рахунок короткостроко-

вих позик; 37 – перерахування авансів постачальникам і підрядникам; 63,68 – оплата рахунків постачальників, інших кредиторів; 64,65 – оплата податків, платежів і зборів; 91,92,93,94 – оплата загальновиробничих, адміністративних та інших витрат за рахунок короткострокових позик та ін. Бухгалтерські записи роблять на підставі виписок банку з доданими до них виправдними документами (платіжні вимоги-доручення, платіжні доручення, заяви на акредитив тощо).

За дебетом рахунку 60 “Короткострокові позики” відображають погашення позик та переведення їх до довгострокових зобов’язань в разі відстрочення кредитів (позик) у кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31,33 – погашення короткострокових позик з рахунків коштів; 34 – погашення короткострокової позики векселем одержаним; 50 – переоформлення короткострокової позики на довгострокову; 60 – переоформлення короткострокової позики на відстрочену чи прострочену; 71,73 – зарахування в доходи списані короткострокові позики та ін. Погашення заборгованості по короткострокових позиках здійснюють на основі строкових зобов’язань.

За користування кредитом банк нараховує проценти (відсотки) по встановлених ставках. Нараховані відсотки за позиками банку відображають на дебеті рахунку 95 “Фінансові витрати” і кредиті рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”. Суми цих відсотків щомісячно знімаються банком з поточного рахунку підприємства: дебет рахунку 68, кредит рахунку 31.

Аналітичний облік короткострокових, середньострокових і довгострокових позик ведуть за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

Облік господарських операцій, що відображаються на рахунках 50 “Довгострокові позики” і 60 “Короткострокові позики”, здійснюють у Журналі 2 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 4 сг.), який відкривається на місяць. Для кожного рахунку виділені окремі розділи.

Підставою для запису господарських операцій протягом місяця у цей реєстр є виписки банку з позикового рахунку і додані до них первинні та інші документи, що засвідчують рух залучених позикових коштів.

Аналітичний облік за видами позик ведуть в спеціальній таблиці “Аналітичні дані до рахунків 50,60”. Тут по кожному виду кредитів вказують позикодавців, строки погашення, сальдо на початок місяця,

обороти за дебетом і кредитом, сальдо на кінець місяця. В окремих графах наводяться дані про нараховані відсотки (проценти) за користування довгостроковими позиками і окремо за короткостроковими позиками за поточний місяць і за період з початку року.

Наприкінці місяця кредитові обороти рахунків 50,60 з Журналу 2 (Журналу-ордера № 4 ст.) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунків позик в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку кредитних операцій наведена на рисунку 12.

## **10.2. Облік довгострокових і поточних векселів виданих**

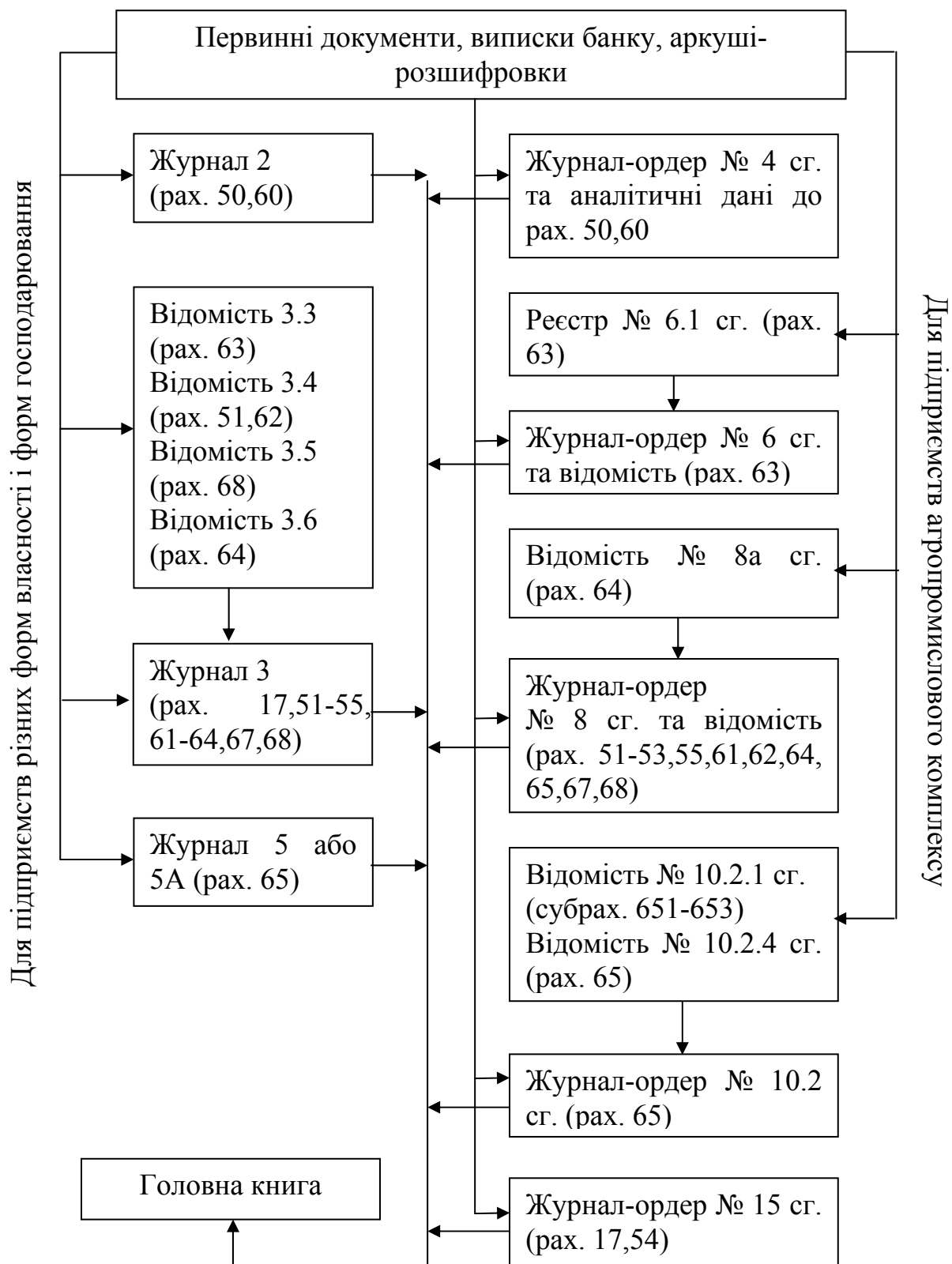
**Облік довгострокових векселів виданих.** На рахунку 51 “Довгострокові векселі видані” ведуть облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена вексями та не є поточним зобов’язанням. На рахунку 51 окремо обліковують видані векселі в національній та іноземній валюті за відповідними субрахунками: 511 “Довгострокові векселі, видані в національній валюті”, 512 “Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті”.

За кредитом рахунку 51 “Довгострокові векселі видані” відображають видачу векселів в забезпечення кредиторської заборгованості за одержані матеріальні цінності, роботи і послуги та за іншими операціями в кореспонденції з дебетом рахунків: 63 – видача довгострокових векселів постачальникам і підрядникам в погашення заборгованості за одержані матеріальні цінності, роботи і послуги; 64 – видача векселів в погашення заборгованості перед бюджетом; 65 – видача векселів в погашення заборгованості перед органами страхування; 68 – видача векселів іншим кредиторам в погашення заборгованості; 94 – відображення курсової різниці за вексями в іноземній валюті та ін.

За дебетом рахунку 51 “Довгострокові векселі видані” обліковують погашення кредиторської заборгованості, забезпеченої виданим векселем в кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31 – погашення заборгованості власними коштами; 50,60 – погашення заборгованості за



рахунок позик банку; 61 – переоформлення виданого довгострокового векселя на поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями при настанні строку погашення протягом 12 місяців з дати балансу та ін.



**Рис. 12. Загальна схема обліку довгострокових і поточних зобов'язань**

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем у Відомості 3.4 аналітичного обліку векселів, а синтетичний – у Журналі 3 та Головній книзі.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний та аналітичний облік за рахунком 51 “Довгострокові векселі видані” ведуть у Журналі-ордері № 8 ст. та відомості до нього.

**Облік виданих короткострокових векселів.** Облік виданих короткострокових векселів ведуть на рахунку 62 “Короткострокові векселі видані” за такими субрахунками: 621 “Короткострокові векселі, видані в національній валюті”, 622 “Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті”. На цьому рахунку обліковують розрахунки за заборгованістю перед постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за одержані сировину, матеріали, товари, роботи, послуги та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі терміном не більше дванадцяти місяців.

За кредитом рахунку 62 “Короткострокові векселі видані” відображають видачу векселів в кореспонденції з дебетом рахунків: 63,68 – видача короткострокових векселів постачальникам та іншим кредиторам; 64 – видача векселів на суму заборгованості за податками й платежами; 65 – видача векселів на суму заборгованості за зборами і внесками на соціальні заходи та ін.

За дебетом рахунку 62 “Короткострокові векселі видані” відображають погашення та списання заборгованості в кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31 – оплата векселів готівкою та через банк; 50,60 – оплата векселів за рахунок одержаних позик банку; 71 – списання заборгованості за векселями та ін.

Аналітичний облік короткострокових векселів виданих ведуть за кожним виданим векселем та за строками їх погашення у Відомості 3.4, а синтетичний – у Журналі 3 та Головній книзі.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний та аналітичний облік за рахунком 62 ведуть у Журналі-ордері № 8 ст. та відомості до нього.

Кредитові обороти рахунків 51 і 62 Журналу 3 (Журналу-ордера № 8 ст.) в кінці місяця переносять у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунків 51, 62 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку довгострокових і короткострокових векселів виданих наведена на рисунку 12.

### 10.3. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями та з оренди

**Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями.** Для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу призначений рахунок 52 “Довгострокові зобов'язання за облігаціями”, до якого відкривають такі субрахунки: 521 “Зобов'язання за облігаціями”, 522 “Премія за випущеними облігаціями”, 523 “Дисконт за випущеними облігаціями”.

На субрахунку 521 “Зобов'язання за облігаціями” за кредитом обліковують боргові зобов'язання за номінальною вартістю облігацій, за дебетом – погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій.

Нараховані премії за випущеними облігаціями відображають за кредитом субрахунку 522 “Премія за випущеними облігаціями”, а погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями – за дебетом даного субрахунку.

Для обліку дисконту за облігаціями використовують субрахунок 523 “Дисконт за випущеними облігаціями”, на дебеті якого обліковують нараховані суми дисконту за випущеними облігаціями, на кредиті – списання нарахованих сум.

Розглянемо систему бухгалтерських записів за операціями з облігацій.

**Приклад 1.** Підприємство випустило облігації з премією на строк більше одного року: номінальна вартість – 30000 грн., премія за облігаціями – 8000 грн., відсотки за облігаціями – 1400 грн., сума амортизації премії – 700 грн. На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені:

1. Випущено облігації з премією, кошти від реалізації надійшли на поточний рахунок в банку

<i>Дебет рахунку 31 “Рахунки в банках”</i>	<i>38000 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 521 “Зобов'язання за облігаціями”</i>	<i>30000 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 522 “Премія за випущеними облігаціями”</i>	<i>8000 грн.</i>

2. Нараховано за облігаціями суму відсотків та амортизації премії

<i>Дебет рахунку 95 “Фінансові витрати”</i>	<i>1400 грн.</i>
<i>Дебет субрахунку 522 “Премія за випущеними облігаціями”</i>	<i>700 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”</i>	<i>2100 грн.</i>

3. Сплачено відсотки і суму амортизації премії

<i>Дебет рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”</i>	<i>2100 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 31 “Рахунки в банках”</i>	<i>2100 грн.</i>

**Приклад 2.** Підприємство випустило облігації з дисконтом на строк більше одного року: номінальна вартість – 28000 грн., дисконт за облігаціями – 3700 грн., сума відсотків за облігаціями – 800 грн., сума амортизації дисконту – 870 грн. На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені:

1. Випущено облігації з дисконтом, кошти від реалізації надійшли на поточний рахунок

<i>Дебет рахунку 31 “Рахунки в банках”</i>	<i>24300 грн.</i>
<i>Дебет субрахунку 523 “Дисконт за випущеними облігаціями”</i>	<i>3700 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 521 “Зобов’язання за облігаціями”</i>	<i>28000 грн.</i>

2. Нараховано за випущеними облігаціями суму відсотків та амортизації дисконту

<i>Дебет рахунку 95 “Фінансові витрати”</i>	<i>1670 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”</i>	<i>800 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 523 “Дисконт за випущеними облігаціями”</i>	<i>870 грн.</i>

3. Сплачено відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом

<i>Дебет рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”</i>	<i>800 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 31 “Рахунки в банках”</i>	<i>800 грн.</i>

Аналітичний облік довгострокових зобов’язань за облігаціями ведуть за їх видами та термінами погашення.

Облік за рахунком 52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями” ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 8 сг. та відомості до нього) та Головній книзі.

**Облік довгострокової заборгованості з оренди.** Для обліку розрахунків з орендодавцем за необоротні активи, прийняті на умовах довгострокової оренди, орендар використовує рахунок 53 “Довго-

строкові зобов'язання з оренди”, до якого відкривають такі субрахунки: 531 “Зобов'язання з фінансової оренди”, 532 “Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів”.

За кредитом рахунку 53 “Довгострокові зобов'язання з оренди” обліковують нараховану заборгованість перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди в кореспонденції з дебетом рахунків: 10,11,12 – прийняті об'єкти у фінансову оренду; 95 – нарахована орендна плата за орендовані необоротні активи та ін.

За дебетом рахунку 53 “Довгострокові зобов'язання з оренди” відображають погашення (списання) заборгованості, переведення до короткострокових зобов'язань в кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31 – погашення заборгованості власними коштами; 50,60 – погашення заборгованості за рахунок позик банку. В разі переоформлення довгострокових зобов'язань з оренди на поточну заборгованість робиться запис: дебет рахунку 53 “Довгострокові зобов'язання з оренди”, кредит рахунку 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань з оренди у орендаря ведуть за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

Облік за рахунком 53 ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 8 сг. та відомості до нього) та Головній книзі.

Наприкінці місяця кредитові обороти рахунків 52, 53 з Журналу 3 (Журналу-ордера № 8 сг.) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунків 52, 53 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку довгострокових зобов'язань за облігаціями та з оренди наведена на рисунку 12.

#### **10.4. Облік інших довгострокових зобов'язань**

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням та облік яких не відображається на решті рахунках класу 5 “Довгострокові зобов'язання”, призначений рахунок 55 “Інші довгострокові зобов'язання”. Зокрема, на цьому рахунку відо-

бражається відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі тощо.

За кредитом рахунку 55 “Інші довгострокові зобов'язання” відображають збільшення довгострокових зобов'язань в кореспонденції з дебетом рахунків: 30,31 – отримання фінансової допомоги (на зворотній основі); 50,60 – переоформлення позик на інші довгострокові зобов'язання; 63,68 – переоформлення заборгованості перед постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами на інші довгострокові зобов'язання; 64,65 – відображення відстроченої заборгованості з податків, зборів (обов'язкових платежів) згідно законодавства.

За дебетом рахунку 55 “Інші довгострокові зобов'язання” відображають погашення довгострокових зобов'язань, переведення до короткострокових, списання тощо в кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31 – погашення заборгованості з фінансової допомоги (на зворотній основі); 61 – переоформлення інших довгострокових зобов'язань на поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; 74 – списання відстроченої заборгованості за рішенням уряду.

Аналітичний облік інших довгострокових зобов'язань ведуть за кожним кредитором та видами залучених коштів.

Облік операцій на рахунку 55 “Інші довгострокові зобов'язання” здійснюють у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 8 сг.) та Головній книзі.

Наприкінці місяця кредитові обороти рахунку 55 “Інші довгострокові зобов'язання” з Журналу 3 (Журналу-ордера № 8 сг.) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунку 55 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку інших довгострокових зобов'язань наведена на рисунку 12.

### **10.5. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями**

Як відомо, довгострокові зобов'язання обліковують на рахунках класу 5 “Довгострокові зобов'язання”. Суми довгострокових зобов'язань, які підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців з

дати балансу, переоформляють у поточну заборгованість. Для цього використовують рахунок 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”, який має такі субрахунки: 611 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями в національній валюті”, 612 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями в іноземній валюті”.

За кредитом рахунку 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями” відображають ту частину довгострокових зобов’язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу в кореспонденції з дебетом рахунків: 50 – переведення довгострокових позик у поточну заборгованість; 51 – переоформлення виданого довгострокового векселя на поточну заборгованість; 52 – переоформлення довгострокових облігацій на поточну заборгованість; 53 – переоформлення довгострокових зобов’язань з оренди на поточну заборгованість; 55 – переоформлення інших довгострокових зобов’язань (відстрочених зобов’язань з податків, зборів, обов’язкових платежів) на поточну заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями.

За дебетом рахунку 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями” відображають погашення поточної заборгованості, її списання в кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31 – погашення заборгованості власними коштами; 50,60 – погашення заборгованості за рахунок позик банку; 62 – видача короткострокового векселя на суму поточної заборгованості; 71 – списання поточної заборгованості за довгостроковими зобов’язаннями, її суму включено в інший операційний дохід та ін.

Аналітичний облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов’язаннями ведуть за кредиторами та видами заборгованості.

Облік операцій на рахунку 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями” ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 8 сг.) та Головній книзі.

Наприкінці місяця кредитові обороти рахунку 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями” з Журналу 3 (Журналу-ордера № 8 сг.) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунку 61 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов’язаннями наведена на рисунку 12.



## 10.6. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги використовують рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, до якого відкривають такі субрахунки: 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”, 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”, 633 “Розрахунки з учасниками ПФГ”.

За кредитом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” на основі рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, актів на приймання виконаних робіт, платіжних вимог-доручень, приймальних квитанцій та інших документів відображають в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – вартість капітального будівництва, придбання основних засобів та інших капітальних інвестицій; 20,21,22,26,27,28 – вартість фактично одержаних товарно-матеріальних цінностей; 23,91,92,93,94 – вартість послуг і робіт, виконаних іншими підприємствами для основного, допоміжних та інших виробництв та ін.

Якщо при надходженні цінностей виявлено їх нестачу або перевищення цін, відповідну суму нестач (різницю в цінах) списують на дебет субрахунку 374 “Розрахунки за претензіями” з кредиту рахунку 63.

За дебетом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” обліковують оплату рахунків постачальників і підрядників в кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31 – оплата рахунків за рахунок власних коштів; 50,60 – оплата рахунків за рахунок кредитів банку; 62 – видача векселів постачальникам; 71,74 – списання кредиторської заборгованості строк позовної давності якої минув.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

Для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками призначений Журнал 3 та Відомість 3.3 аналітичного обліку розрахунків. Щоденно на підставі первинних документів роблять записи у Відомість за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунку) на оплату. Сальдо на кінець місяця наводиться за кожним постачальником та підрядником. В кінці місяця підсумкові кредитові обороти за рахунком 63 “Розрахунки з постачальниками і

підрядниками” із Відомості 3.3 переносять у Журнал 3, а після перевірки всіх записів, – у Головну книгу.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний та аналітичний облік за рахунком 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” ведуть у Журналі-ордері № 6 сг. та відомості до нього, які заповнюють на підставі “Реєстру операцій по розрахунках з постачальниками і підрядниками” (форма № 6.1 сг.). кредитові обороти Журналу-ордера № 6 сг. в кінці місяця переносять до Головної книги.

Обороти за дебетом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками наведена на рисунку 12.

### **10.7. Облік розрахунків за податками й платежами**

**Облік розрахунків за податками й платежами.** Підприємства, організації, установи ведуть розрахунки з бюджетом відповідно до чинного законодавства. Види платежів, ставки, джерела і порядок їх сплати до бюджету регламентуються Законами України, постановами Верховної Ради України, Указами Президента України, нормативними документами Кабінету Міністрів України. Система оподаткування передбачає загальнодержавні податки та місцеві платежі.

До загальнодержавних податків і зборів належать: податок на додану вартість, акцизний збір, податок на прибуток підприємств, податок на нерухоме майно, плата за землю, державне мито, податок з власників транспортних засобів, податок з доходів громадян та інші платежі. До місцевих платежів відносять: комунальний податок, ринковий збір, збір за проведення місцевих аукціонів, збір за видачу дозволу на розміщення об’єктів торгівлі, збір за паркування автомобілів та ін.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються у дохід бюджету, призначений рахунок 64 “Розрахунки за податками й платежами”, до якого відкривають такі субрахунки: 641 “Розрахунки за податками”, 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”, 643 “Податкові зобов’язання”, 644 “Податковий кредит”.

На субрахунку 641 “Розрахунки за податками” ведуть облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки).

На субрахунку 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами” ведуть облік розрахунків за зборами (обов’язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”.

На субрахунку 643 “Податкові зобов’язання” обліковують суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 “Податковий кредит” обліковують суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов’язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведуть за їх видами.

За кредитом рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” відображають нараховані податки й платежі в бюджет в кореспонденції з дебетом рахунків: 23,91,92,93 – нарахування платежів, що включаються в затрати підприємства; 70, 71,74 – нарахування податку на додану вартість, акцизного збору; 66 – утримання податку із доходів громадян; 94 – нарахування фінансових санкцій; 98 – нарахування податку на прибуток та ін.

За дебетом рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” відображають належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплату, списання тощо в кореспонденції з кредитом рахунків: 31 – оплата податків шляхом перерахування коштів з рахунків банку; 48 – використання нарахованих сум податку (ПДВ) як цільове фінансування на придбання матеріально-технічних ресурсів для підприємств, що мають пільги з ПДВ; 50,60 – погашення заборгованості по податках і платежах за рахунок позик банку; 54 – відстрочення податкової заборгованості перед бюджетом; 62 – видача короткострокового векселя на суму податку; 64 – реструктуризація заборгованості за податками; відображення податкових зобов’язань при попередній оплаті покупців; 74 – списання заборгованості по податках й платежах та ін.

Одним із основних і важливих податків є податок на додану вартість (ПДВ). Для відображення в обліку операцій з нарахування і сплати цього податку використовують субрахунки 641 “Розрахунки за податками”, 643 “Податкові зобов’язання”, 644 “Податковий кредит” та аналітичні рахунки до них. Розглянемо порядок відображення операцій з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку з використанням відповідних субрахунків.

1. На суму податкових зобов’язань по сплаті податку на додану вартість кредитується субрахунок 641 “Розрахунки за податками” у кореспонденції з дебетом рахунків:

70 – у випадках відвантаження готової продукції, інших товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт і послуг, за які не одержано коштів, а також у випадках одержання готівкових коштів за товари і послуги;

643 “Податкові зобов’язання” – у випадках зарахування на рахунки підприємства коштів від покупців (замовників) в оплату продукції, інших товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг, що підлягають відвантаженню (виконанню). Після відвантаження попередньо оплаченої продукції, робіт і послуг робиться запис: дебет рахунку 70 і кредит субрахунку 643.

2. На суму податкового кредиту з ПДВ, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов’язання, дебетується субрахунок 641 “Розрахунки за податками” в кореспонденції з кредитом рахунків:

63,68 – у випадках одержання сировини, матеріалів, виконання робіт і послуг до оплати їх вартості;

36 – у випадках одержання зазначених матеріальних цінностей (робіт, послуг) за бартерним контрактом після відвантаження продукції, виконання робіт і послуг;

31,50,60 – у випадках попередньої (до одержання сировини, матеріалів, виконання робіт і послуг) оплати їх вартості. Одночасно на суму податкового кредиту робиться запис: дебет субрахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами”, кредит субрахунку 644 “Податковий кредит”. Після одержання сировини, матеріалів, виконання робіт і послуг, вартість яких оплачено раніше, дебетується субрахунок 644 і кредитується рахунок 63. На взаємозарахування заборгованості постачальників при попередньому перерахуванні авансу робиться запис: дебет рахунку 63, кредит субрахунку 371.

3. У випадках одержання сировини, матеріалів, виконання робіт і послуг за бартерним контрактом до відвантаження продукції, інших товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг сума податку на додану вартість з одержаних цінностей відображається по дебету субрахунку 644 “Податковий кредит” в кореспонденції з кредитом рахунків 63,68. Одночасно така ж сума відображається по дебету субрахунку 643 “Податкові зобов’язання” і кредиту субрахунку 641 “Розрахунки за податками”.

Після відвантаження продукції, інших товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт і послуг за бартерним контрактом, за яким були раніше одержані сировина, інші матеріали, виконані роботи і послуги, сума ПДВ з операції по відвантаженню продукції, інших товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт і послуг відображається по дебету рахунку 70 в кореспонденції з кредитом субрахунку 643 “Податкові зобов’язання”. Одночасно по дебету субрахунку 641 “Розрахунки за податками” у кореспонденції з кредитом субрахунку 644 “Податковий кредит” відображається сума податку на додану вартість, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов’язання.

4. При видачі органам митного контролю податкового векселя на суму ПДВ, що справляється при ввезенні матеріальних цінностей (робіт, послуг) на митну територію України, дебетується субрахунок 643 “Податкові зобов’язання” і кредитується рахунок 62. У місяці, в якому податковий вексель підлягає погашенню, вексельна сума відображається по дебету рахунку 62 в кореспонденції з кредитом субрахунку 641 “Розрахунки за податками”. У місяці, наступному за місяцем погашення податкового векселя, вексельна сума відображається по дебету субрахунку 641 “Розрахунки за податками” і кредиту субрахунку 643 “Податкові зобов’язання”.

5. Якщо покупець повертає продавцю товари або борг покупця визнано безнадійним, продавець на суму надмірно нарахованого ПДВ зменшує суму податкового зобов’язання методом “червоне сторно”: дебет рахунку 70, кредит субрахунку 641.

Покупець у місяці, в якому придбані товари повернуто продавцю або борг визнано безнадійним, збільшення податкового зобов’язання на суму ПДВ відображає методом “червоне сторно”: дебет субрахунку 641, кредит рахунків 63,68.

Варто відмітити, що відповідно до закону України “Про податок на додану вартість” сільгоспвиробники мають пільги з податку на додану вартість. Їм дозволено нарахований ПДВ (дебет рахунку 70, кредит рахунку 64) не перераховувати до бюджету, а використовувати на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення та віднесення відповідних сум на рахунок цільового фінансування: дебет рахунку 64, кредит рахунку 48. Це стосується операцій з продажу товарів (робіт і послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини, за винятком операцій з продажу переробним підприємствам молока та м’яса живою вагою.

Відповідно до Закону України “Про фіксований сільськогосподарський податок” сільськогосподарські підприємства за певних умов сплачують в бюджет фіксований сільськогосподарський податок, який справляється з одиниці земельної площі і заміняє такі податки, збори і платежі: податок на прибуток підприємств; плату (податок) за землю; комунальний податок; збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету; плату за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності; збір за спеціальне водокористування для потреб сільського господарства.

Інші податки та збори (обов’язкові платежі), визначені Законом України “Про систему оподаткування”, сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками в порядку і розмірах, визначених законодавчими актами України.

Платниками фіксованого сільськогосподарського податку є сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, в яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу підприємства. У разі, коли у звітному періоді валовий дохід від операцій з реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки становить менш як 75 відсотків від загального обсягу реалізації, підприємство сплачує податки у наступному звітному періоді на загальних підставах.

Розмір податку визначається як добуток від площі сільськогосподарських угідь, грошової оцінки і ставки податку з 1 га. Ставка податку встановлюється у відсотках до грошової оцінки землі: для ріллі, сіножатей, пасовищ – 0,15%, для багаторічних насаджень – 0,09%.

Грошова оцінка сільськогосподарських угідь у разі необхідності може уточнюватися згідно із чинним законодавством України.

Фіксований сільськогосподарський податок може сплачуватись як грішми, так і сільськогосподарською продукцією. При нарахуванні такого податку дебетують рахунок 91 “Загальновиробничі витрати” і кредитують субрахунок 641 “Розрахунки за податками”. Перерахування коштів в оплату податку відображають по дебету субрахунку 641 і кредиту рахунку 31.

Наприкінці звітного року суму фіксованого сільськогосподарського податку розподіляють між об’єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площі угідь, зайнятих відповідними культурами таким записом: дебет субрахунку “Рослинництво” рахунку 23 “Виробництво”, кредит рахунку 91.

Оплата фіксованого сільськогосподарського податку продукцією буде відображена:

1. Здійснена поставка сільськогосподарської продукції заготівельному підприємству

*Дебет субрахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”  
Кредит рахунку 70 “Доходи від реалізації”*

2. Відображена собівартість реалізованої продукції

*Дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”  
Кредит рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”*

3. Здійснено залік продукції в рахунок сплати фіксованого сільськогосподарського податку

*Дебет субрахунку 641 “Розрахунки за податками”  
Кредит субрахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”*

Для обліку розрахунків з бюджетом використовують Відомість 3.6 (сільськогосподарські підприємства – Відомість № 8а сг.) аналітичного обліку, де зобов’язання записують за їх видами за місяць (податок з доходів громадян, акцизний збір, плата за землю, податок на прибуток, податок на додану вартість, плата за використання природ-

них ресурсів, плата за воду, податок з власників транспортних засобів, місцеві податки і збори тощо). У відомості на кожний вид платежів відводять окремий рядок. Підсумкові дані кредитових оборотів Відомості 3.6 (Відомості № 8а сг.) заносять в Журнал 3 (Журнал-ордер № 8 сг.), з якого загальний підсумок переносять до Головної книги.

Обороти за дебетом рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

**Облік відстрочених податкових активів.** Облік відстрочених податкових активів регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”. Відповідно до цього Положення **відстрочений податковий актив** – це сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

- тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність (виникнення) і зменшення відстрочених податкових активів призначений рахунок 17 “Відстрочені податкові активи”. За дебетом цього рахунку відображають суму перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов’язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, за кредитом – зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов’язаних з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді.

Як відомо, за даними бухгалтерського обліку визначають суму прибутку, яка відображається у формі 2 “Звіт про фінансові результати”, а за даними податкового обліку – прибуток, що підлягає оподаткуванню. Ці суми не завжди співпадають між собою і тому виникає тимчасова різниця:

- що підлягає вирахуванню – коли прибуток за даними бухгалтерського обліку менший за оподатковуваний прибуток. Добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим активом. Наприклад, за даними бухгалтерського обліку прибуток становить 10000 грн., а за да-



ними податкового обліку – 12000 грн. При оподаткуванні прибутку за ставкою 25 відсотків податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку складе 2500 грн. ( $10000 \times 0,25$ ), за даними податкового обліку – 3000 грн. ( $12000 \times 0,25$ ). Сума відстроченого податкового активу буде становити 500 грн. ( $3000 - 2500$ ). На рахунках бухгалтерського обліку будуть зроблені такі записи:

<i>Дебет рахунку 17 “Відстрочені податкові активи”</i>	<i>500 грн.</i>
<i>Дебет рахунку 98 “Податок на прибуток”</i>	<i>2500 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”</i>	<i>3000 грн.</i>

– що підлягає оподаткуванню – коли прибуток за даними бухгалтерського обліку більший за оподатковуваний прибуток. Добуток тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим зобов’язанням і відображається на рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”. Відображення в обліку таких операцій буде розглянуто нижче.

Аналітичний облік відстрочених податкових активів ведеться за видами активів або зобов’язань, між оцінками яких для відображення в балансі та з метою оподаткування виникла різниця.

Облік операцій на рахунку 17 “Відстрочені податкові активи” ведуть у Журналі 3 (Журналі-ордері № 15 сг. та Аналітичних даних до рахунку 17 – для сільськогосподарських підприємств) та Головній книзі.

Наприкінці місяця кредитові обороти рахунку 17 “Відстрочені податкові активи” з Журналу 3 (Журналу-ордера № 15 сг.) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунку 17 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

**Облік відстрочених податкових зобов’язань.** Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” відстроченим податковим зобов’язанням є сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. Відстрочене податкове зобов’язання виникає тоді, коли податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку більший, ніж податок на прибуток за даними податкового обліку. Наприклад, на підприємстві балансовий прибуток за звітний період складає 50000 грн., а оподатковуваний прибуток – 45000 грн. При оподаткуванні прибутку за ставкою 25 відсотків податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку складе 12500 грн. ( $50000 \times$

0,25), за даними податкового обліку – 11250 грн. (45000 x 0,25). Різниця в 1250 грн. (12500 – 11250) буде погашатись у наступному звітному періоді і її суму необхідно віднести на рахунок 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”. У нашому прикладі на рахунках будуть зроблені такі записи:

<i>Дебет рахунку 98 “Податок на прибуток”</i>	<i>12500 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”</i>	<i>11250 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”</i>	<i>1250 грн.</i>

При настанні строків погашення відстрочених податкових зобов’язань їх зараховують до поточної заборгованості перед бюджетом: дебет рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”, кредит рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

Облік відстрочених податкових зобов’язань за рахунком 54 ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 15 сг.) та Головній книзі.

Наприкінці місяця кредитові обороти рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” з Журналу 3 (Журналу-ордера № 15 сг.) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунку 54 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку розрахунків за податками й платежами наведена на рисунку 12.

### **10.8. Облік інших поточних зобов’язань**

**Облік розрахунків за страхуванням.** Для обліку розрахунків за зборами на обов’язкове державне пенсійне страхування, на обов’язкове соціальне страхування, на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням використовують рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням”, який має такі субрахунки: 651 “За пенсійним забезпеченням”, 652 “За соціальним страхуванням”, 653 “За страхуванням на випадок безробіття”, 654 “За індивідуальним страхуванням”, 655 “За страхуванням майна”.

На субрахунку 651 “За пенсійним забезпеченням” ведуть облік розрахунків з Пенсійним фондом України за збором на обов’язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 652 “За соціальним страхуванням” ведуть облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов’язкове соціальне страхування (з тимчасової втрати працездатності та витрат, зумовлених народженням та похованням; від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання).

На субрахунку 653 “За страхуванням на випадок безробіття” ведуть облік розрахунків з Державним бюджетом України за збором на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 654 “За індивідуальним страхуванням” ведуть облік розрахунків зі страховими організаціями по індивідуальному страхуванню персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та по обов’язковому страхуванню, що встановлюється законодавством.

На субрахунку 655 “За страхуванням майна” ведуть облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

За кредитом рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” обліковують нараховані зобов’язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти в кореспонденції з дебетом рахунків: 15,23,24,91,92,93,94 та ін. – відрахування у Пенсійний фонд, на соціальне страхування і страхування на випадок безробіття, а також платежі із страхування майна; 31 – отримання коштів на рахунки банку від органів страхування, в тому числі страхових відшкодувань за повністю або частково загиблі посіви, молодняк тварин, інші товарно-матеріальні цінності; 47 – відрахування від забезпечень виплат відпусток; 66 – утримання із заробітної плати працівників сум у Пенсійний фонд, на соціальне страхування та на випадок безробіття, на індивідуальне страхування; 82 – відрахування на соціальні заходи на підприємствах, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”; 84,94 – нарахування фінансових санкцій органами страхування та ін.

За дебетом рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” обліковують погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві в кореспонденції з кредитом рахунків: 30 – видача з каси допомоги за соціальним страхуванням, видача працівникам страхових сум за договорами страхування; 31 – перерахування коштів ор-

ганам страхування і Пенсійному фонду з рахунків банку; 50,60 – оплата заборгованості перед органами страхування за рахунок позик; 62 – видача векселів на суму заборгованості перед органами соціального страхування; 66 – нарахування сум по тимчасовій непрацездатності; 74 – списання заборгованості за соціальним страхуванням та ін.

Аналітичний облік розрахунків за страхуванням ведуть за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування.

Підставою для записів є договори страхування та розрахунки страхових платежів (щодо страхування майна); виробничі звіти чи відомості аналітичного обліку витрат (щодо відрахувань у Пенсійний фонд та по соціальному страхуванню); розрахунково-платіжні відомості (щодо утримань з оплати праці); розрахунки допомоги з тимчасової непрацездатності (щодо нарахування даної допомоги); платіжні доручення (щодо погашення заборгованості за платежами); аркуші-розшифровки, бухгалтерські довідки та інші документи.

Облік розрахунків за страхуванням здійснюють у Журналі 5 або 5А (для підприємств, що використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”). В кінці місяця обороти по кредиту рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” із Журналу 5 чи 5А переносять до Головної книги.

Сільськогосподарські підприємства облік розрахунків за страхуванням здійснюють у Журналі-ордері № 8 сг. та Відомості до нього, Журналі-ордері № 10.2 сг. та Відомостях № 10.2.1 сг., № 10.2.4 сг. Наприкінці місяця кредитові обороти Журналів-ордерів № 8 сг. і 10.2 сг. переносять до Головної книги.

Обороти за дебетом рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

**Облік розрахунків з учасниками.** Для обліку розрахунків з учасниками та засновниками підприємства (акціонерами, членами кооперативу) по вкладах в статутний капітал, нарахованих дивідендах використовують рахунок 67 “Розрахунки з учасниками”, який має такі субрахунки: 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”, 672 “Розрахунки за іншими виплатами”.

На субрахунку 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами” обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привілейо-

ваних акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел.

На субрахунку 672 “Розрахунки за іншими виплатами” ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв’язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства.

За кредитом рахунку 67 “Розрахунки з учасниками” відображають збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства в кореспонденції з дебетом рахунків: 40 – зменшення номінальної вартості акцій за рішенням зборів акціонерів; 41 – зменшення пайового капіталу учасників (при виході із членів товариства); 44 – нарахування дивідендів.

За дебетом рахунку 67 “Розрахунки з учасниками” обліковують зменшення (погашення) заборгованості перед учасниками і засновниками, в тому числі реінвестування доходів у кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31 – виплата дивідендів учасникам готівкою та через банк; 40 – проведено реінвестування доходів у збільшення часток в капіталі; 41 – нараховані дивіденди направлено у пайовий капітал; 46 – проведено внески до статутного капіталу за рахунок нарахованих дивідендів; 64,65 – нарахування податків та відрахувань з доходу (дивідендів); 70,71,74 – видача дивідендів продукцією, іншими оборотними і необоротними активами та ін.

Аналітичний облік розрахунків з учасниками ведуть за кожним засновником та учасником та за видами виплат.

Для обліку розрахунків з учасниками призначений Журнал 3 (Журнал-ордер № 8 сг. та відомість до нього – у сільськогосподарських підприємствах). Підсумкові дані Журналу 3 (Журналу-ордера № 8 сг.) за кредитом рахунку 67 в кінці місяця переносять до Головної книги.

Обороти за дебетом рахунку 67 “Розрахунки з учасниками” в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

**Облік розрахунків за іншими операціями.** Для обліку розрахунків за іншими операціями, що не можуть бути відображені на рахунках 63–67, призначений рахунок 68 “Розрахунки за іншими операціями”, до якого відкривають такі субрахунки: 680 “Розрахунки, пов’язані з необоротними активами та групами вибуття, утримувані-

ми для продажу”, 681 “Розрахунки за авансами одержаними”, 682 “Внутрішні розрахунки”, 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”, 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”. Рахунок 68 є пасивним – за кредитом рахунку відображають збільшення кредиторської заборгованості (зобов’язань), за дебетом – її зменшення (погашення).

На субрахунку 680 “Розрахунки, пов’язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу” ведеться облік визнаних відповідно до П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” зобов’язань, прямо пов’язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу.

На субрахунку 681 “Розрахунки за авансами одержаними” обліковують одержані аванси під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи. По кредиту цього субрахунку обліковують суми одержаних авансів в кореспонденції з рахунками коштів (31), а по дебету – зараховані суми при розрахунках з покупцями за матеріальні цінності, виконані роботи в кореспонденції з кредитом рахунку 36 або 70,71,74.

На субрахунку 682 “Внутрішні розрахунки” ведуть облік усіх видів поточних розрахунків з дочірніми підприємствами. Дочірнє підприємство – це підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства. На цьому субрахунку обліковують розрахунки з вищестоящими органами управління (об’єднанням, компанією) по операціях, які зв’язані з одержанням від них коштів в порядку надання фінансової допомоги; з відрахуванням коштів в централізовані фонди і резерви і їх одержанням; з оплатою вищестоящою організацією обладнання, придбаного для здійснення капітальних інвестицій, та ін. На суму перерахованих коштів в централізовані фонди і резерви субрахунок буде дебетуватись, а при надходженні коштів із централізованих фондів і резервів субрахунок 682 буде кредитуватись в кореспонденції з рахунками коштів.

На субрахунку 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” ведуть облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; ви-

платою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків. Передача активів (основних засобів, готової продукції, товарів тощо) від одного підрозділу (філії) іншому, виділеному на окремий баланс, відображається за кредитом рахунків обліку відповідних активів і дебетом субрахунку 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”, а їх одержання – зворотною кореспонденцією рахунків.

На субрахунку 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” обліковують нараховані відсотки за: використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит; використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо); іншими операціями. При нарахуванні відсотків субрахунок 684 буде кредитуватись в кореспонденції з рахунками: 37 – відсотки за товари, одержані в кредит; 95 – відсотки за користування кредитами банку, іншими кредитами (крім банківських), за використання майна, отриманого в оренду, та ін. Зменшення заборгованості по нарахованих відсотках відображають по дебету субрахунку 684 в кореспонденції з кредитом рахунків: 30 – виплата відсотків готівкою; 31 – перерахування відсотків з рахунків у банках; 41 – зарахування відсотків до пайового капіталу; 46 – погашення заборгованості за внесками у статутний капітал за рахунок нарахованих відсотків тощо.

На субрахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” ведуть облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”, а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (учбовими та науково-дослідними закладами тощо); за іншими операціями.

Сільськогосподарські підприємства на цьому субрахунку можуть вести облік розрахунків з громадянами за прийняту від них продукцію, худобу і птицю для реалізації.

На суми збільшення (виникнення) кредиторської заборгованості субрахунок 685 буде кредитуватись, а на суми зменшення (погашення) кредиторської заборгованості – дебетуватись в кореспонденції з іншими рахунками.

За кредитом рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” відображають збільшення кредиторської заборгованості (зобов’язань) в кореспонденції з дебетом рахунків: 20,21 – прийнято від населення виробничі запаси і тварин для реалізації; 30,31 – одержано аванс на поставку товарно-матеріальних цінностей; 66 – утримано із заробітної плати аліменти; 23,91,92,93,94 – прийнято послуги дочірніх під-

приємств виробничого характеру, загальновиробничого та загальногосподарського характеру, а також послуги, пов'язані із збутом і обслуговуванням інших виробництв; 95 – нараховано відсотки за користування кредитами банку та ін.

За дебетом рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” відображають зменшення (погашення) кредиторської заборгованості в кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31 – погашено кредиторську заборгованість за рахунок власних коштів; 50,60 – погашено кредиторську заборгованість за рахунок позик банку; 70,71,74 – реалізовано дочірнім підприємствам продукцію, інші оборотні і необоротні активи та ін.

Аналітичний облік розрахунків за іншими операціями ведуть окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки, у Відомості 3.5 аналітичного обліку розрахунків. Підсумкові дані цієї відомості за рахунком 68 “Розрахунки за іншими операціями” в кінці місяця переносять у Журнал 3, а кредитові обороти даного рахунку із Журналу 3 – в Головну книгу.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний та аналітичний облік за рахунком 68 “Розрахунки за іншими операціями” здійснюють у Журналі-ордері № 8 сг. та відомості до нього, кредитові обороти якого в кінці місяця переносять до Головної книги.

Обороти за дебетом рахунку 68 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку розрахункових операцій наведена на рисунку 12.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Якими нормативними документами регламентується облік зобов'язань?
2. Як ведуть облік довгострокових і короткострокових позик?
3. Які особливості обліку за вексями виданими?
4. Як ведуть облік довгострокових зобов'язань за облігаціями?
5. Як ведуть облік довгострокових зобов'язань з оренди?
6. Як ведуть облік інших довгострокових зобов'язань?
7. Як здійснюють облік розрахунків з постачальниками і підрядниками?
8. Як ведуть облік розрахунків за податками й платежами?
9. Як обліковують розрахунки за страхуванням?
10. Як ведуть облік розрахунків з учасниками?
11. Як ведуть облік розрахунків за іншими операціями?



12. Який порядок ведення бухгалтерських реєстрів зобов'язань?

## Розділ 11. ОБЛІК ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ

### 11.1. Економічний зміст і завдання обліку праці та її оплати

Праця являє собою процес цілеспрямованої діяльності людини і є важливим елементом виробничого процесу. Тому чітка організація обліку праці та її оплати має важливе значення.

Питання праці та її оплати регламентуються Законами України “Про оплату праці”, “Про колективні договори та угоди”, Кодексом законів про працю, іншими нормативними документами.

Реформування заробітної плати є одним з найбільш актуальних питань і потребує комплексного підходу, спрямованого на забезпечення розвитку національного ринку, зростання доходів і платоспроможного попиту населення, посилення стимулюючої функції заробітної плати.

Відповідно до Закону України “Про оплату праці” під **заробітною платою** розуміють винагорода, обчислену, зазвичай, в грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики.

Усі витрати на оплату праці поділяються на три групи:

1. Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов’язки). Основна заробітна плата існує у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

2. Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Додаткова заробітна плата включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов’язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

3. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або виходять за межі їх норм.

Розрізняють дві форми оплати праці: відрядну і погодинну. За відрядною оплатою праці заробіток працівника залежить від кількості виробленої продукції (виконаної роботи) і відрядної розцінки. За погодинною формою оплати заробіток працівника залежить від погодинної тарифної ставки і фактично відпрацьованого часу.

Відрядна оплата праці складається із таких систем: прямої відрядної, відрядно-преміальної, акордно-преміальної. При прямій відрядній оплаті розцінки за одиницю продукції (роботи) є сталими, розмір заробітку залежить від кількості виробленої продукції або обсягу виконаних робіт незалежно від затраченого часу.

При відрядно-преміальній оплаті поряд з оплатою за встановленими розцінками за виконану роботу працівникам нараховують премії за виконання і перевиконання певних показників.

Прогресивнішою є акордно-преміальна система оплати праці, за якої оплата проводиться не за окремі види робіт, а в цілому за весь виконаний цикл робіт (одержану продукцію рослинництва, тваринництва, завершене будівництво тощо). До кінцевого розрахунку працівникам виплачують аванс. Після завершення всього циклу робіт проводять доплату з врахуванням трудового вкладу кожного працівника.

Погодинна форма оплати праці складається із двох систем: простої погодинної і погодинно-преміальної. За простої погодинної системи сума заробітку залежить від кількості відпрацьованих годин і годинної тарифної ставки. За погодинно-преміальної системи, крім оплати за відпрацьований час, виплачуються премії за досягнення певних показників в роботі.

Погодинна оплата праці керівників, спеціалістів, службовців здійснюється за місячними посадовими окладами (ставками), якщо інше не передбачено колективним договором чи іншими нормативними документами.

Відповідно до Закону України “Про колективні договори і угоди” підприємства самостійно встановлюють форми і системи оплати праці своїх працівників, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних компенсацій і гарантійних виплат.

У фермерських господарствах оплата праці здійснюється відповідно до Закону України “Про фермерське господарство”. Прибуток

(доход) фермерського господарства визначається як різниця між валовими доходами і валовими витратами, включаючи податки і інші збори та платежі. Доход, що залишається в розпорядженні фермера, використовується на розширення виробництва і особисте споживання (винагорода за працю у вигляді заробітної плати).

Трудові відносини у фермерському господарстві базуються на основі праці його членів. У разі виробничої потреби фермерське господарство має право залучати до роботи в ньому інших громадян за трудовим договором (контрактом). Розмір оплати праці і тривалість щорічної відпустки осіб, які працюють у фермерському господарстві за трудовим договором (контрактом), не повинні бути меншими за встановлений державою розмір мінімальної заробітної плати і передбачену законом тривалість щорічної відпустки.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці включаються до складу елемента “Витрати на оплату праці”.

Важливою умовою контролю за дотриманням принципу матеріальної зацікавленості через оплату праці відповідно до кінцевих результатів є своєчасний і точний облік праці і розрахунків по її оплаті, який покликаний забезпечити достовірне визначення затрат праці на виробництво, сприяти підвищенню її продуктивності, зниженню собівартості продукції і підвищенню рентабельності виробництва.

Перед бухгалтерським обліком праці та її оплати стоять такі завдання: своєчасний і точний первинний облік обсягу і якості виконаних робіт, виходу продукції і використання робочого часу; контроль за правильністю використання встановлених норм і розцінок для нарахування оплати праці; правильний і обґрунтований розподіл затрат праці і її оплати на виробництво продукції по структурних підрозділах і облікових об’єктах; своєчасне проведення розрахунків по оплаті праці; своєчасний розрахунок з фінансовими органами по платежах в бюджет, а також з органами страхування; своєчасне складання і представлення звітності по праці та її оплаті.

## **11.2. Первинний облік праці та її оплати**

На кожному підприємстві ведуть облік особового складу пра-

цівників у типових формах первинного обліку, затверджених Держкомстатом України.

Під час оформлення на роботу між працівником і підприємством (роботодавцем) укладається трудовий договір (контракт). Зарахування на роботу оформляється “Наказом (розпорядженням) про прийняття на роботу” (форма № П-1). На кожного працівника заводиться “Особова картка” (форма № П-2), а для працівників з вищою освітою та наукових працівників – “Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-конструкторські і технологічні роботи” (форма № П-4). Облік особового складу працівників в алфавітному порядку здійснюють у “Алфавітній картці” (форма № П-3).

У разі переведення на іншу роботу видається “Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу” (форма № П-5). При наданні працівникам відпусток складається “Список про надання відпусток” (форма № П-7) і видається “Наказ (розпорядження) про надання відпусток” (форма № П-6).

На звільнення з роботи в результаті припинення трудового договору (контракту) видається “Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)” (форма № П-8).

На всіх працівників заводяться трудові книжки, які зберігаються за основним місцем роботи.

На кожному підприємстві незалежно від режиму роботи має бути організований табельний облік робочого часу. Для цього використовують “Табель обліку використання робочого часу” (форми №№ П-13, П-14), у якому зазначають вихід працівників на роботу і відпрацьований ними час.

“Табель обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати” (форма № П-12) використовують для обліку праці та нарахування заробітку при погодинній оплаті праці або по встановленому окладу.

Якщо робота виконувалась працівниками в понаднормовий час, при цьому складається “Список осіб, які працювали в понаднормовий час” (форма № П-15). Облік часу простоїв, що сталися не з вини працівника, оформляється “Листком обліку простоїв” (форма № П-16).

Обсяги виконаних робіт фіксуються в різних документах: облікових листках, нарядах, рапортах та інших облікових документах.

Для обліку робіт, виконаних тракторами (крім транспортних робіт), самохідними машинами і комбайнами застосовують “Обліковий

лист тракториста-машиніста” (форма № ПСГ-3). Виконані транспортні роботи тракторами оформляють “Дорожнім листом трактора” (форма № ПСГ-4).

Для обліку праці та її оплати на ручних роботах в рослинництві використовують “Обліковий лист праці і виконаних робіт” (форма № ПСГ-2). При використанні на роботах живої тягової сили в даному документі вказується кількість відпрацьованих коне-днів по кожній роботі.

Для нарахування оплати праці тваринникам застосовують “Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва” (форма № 69). Даний розрахунок складають на підставі первинних документів про вихід продукції тваринництва – журналів обліку надою молока, актів настригу і приймання вовни, відомостей зважування тварин, актів на одержання приплоду тварин тощо.

Обсяг виконаних робіт, відпрацьований час і нарахований заробіток в будівництві, промислових, допоміжних та інших виробництвах оформляють “Нарядом на відрядну роботу” (форма № ПСГ-5).

Для обліку праці і оплати водіям вантажного автотранспорту використовують “Подорожній лист” (форма № 1 – для міжнародних перевезень; форма № 2 – для перевезень в межах України). Подорожні листи форми №1 видаються на термін, зазначений у замовленні, або згідно з розпорядженням перевізника. Подорожні листи форми № 2 видаються водіям тільки на один робочий день. На термін більше одного робочого дня подорожній лист форми № 2 може видаватися при здійсненні міжміського перевезення вантажів згідно із замовленням або розпорядженням перевізника.

“Подорожній лист” (форма № 3) використовують для обліку робіт і нарахування заробітку водіям легкових автомобілів.

У строки, встановлені планом-графіком документообігу, оформлені первинні документи по обліку праці і виконаних робіт передають в бухгалтерію підприємства.

У бухгалтерії на основі представлених документів нараховують оплату праці, керуючись при цьому розробленим на підприємстві “Положенням про оплату праці”. Положення розробляється на підставі Закону України “Про оплату праці”, інших законодавчих актів і нормативних документів, які стосуються організації та ведення обліку заробітної плати, рекомендацій наукових закладів.

Для підрахунку затрат праці і правильного розподілу фонду оплати по об'єктах виробництва, а також нарахування оплати праці працівникам підприємства дані первинних документів групують за двома напрямками:

1) по кожному працівнику для проведення розрахунку по заробітній платі;

2) по об'єктах витрат на виробництво.

Для визначення заробітку за платіжний період первинні документи групують по працівниках і дані заносять в "Розрахунково-платіжні відомості" (форма № П-49) або в "Книгу обліку розрахунків по оплаті праці" (форма № 44). В цих регістрах ведуть аналітичний облік розрахунків з кожним працівником.

Для нагромадження даних про оплату праці і включення її в витрати на виробництво, на основі первинних документів складають нагромаджувальні відомості, журнали та ін.: "Журнал обліку робіт і витрат" (форма № ЖН-4), "Нагромаджувальну відомість використання машинно-тракторного парку" (форма № ЖН-5), "Нагромаджувальну відомість роботи вантажного автотранспорту" (форма № ЖН-6), "Журнал обліку робіт і витрат у ремонтній майстерні" (форма № ЖН-3) тощо.

На основі первинних документів по обліку праці, нагромаджувальних відомостей та журналів щомісяця складається "Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку" (форма № 10.2.1 сг.). У цій відомості відображають кількість відпрацьованих людино-годин, суму нарахованої оплати праці та нарахувань на неї відповідно до діючого законодавства за об'єктами обліку, виробничими підрозділами та в цілому по підприємству. Проти кожної суми нарахованої оплати праці зазначають кореспондуючий рахунок. Ця відомість є підставою для записів у "Виробничі звіти" (форми №№ 10.3а, 10.3б, 10.3в, 10.3г), "Відомість аналітичного обліку" по рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" (форма № 10.2.4.). Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці використовується для обліку фонду оплати праці по підприємству та виробничих підрозділах.

### 11.3. Облік розрахунків по оплаті праці

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформацій про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”.

Облік розрахунків по оплаті праці ведуть на рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” в розрізі субрахунків: 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 662 “Розрахунки з депонентами”, 663 “Розрахунки за іншими виплатами”. На цьому рахунку ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установленій строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

За кредитом рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” відображають нараховану працівникам підприємства основну та додаткову заробітну плату, премії, допомогу за тимчасовою непрацездатністю, інші належні до нарахування працівникам виплати, а за дебетом – виплату основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, збору на обов’язкове державне пенсійне страхування, внесків на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Субрахунок 661 “Розрахунки за заробітною платою” по кредиту кореспондує з дебетом рахунків: 15 – нарахована оплата праці працівникам, зайнятих будівництвом, придбанням основних засобів та іншими капітальними роботами; 20,21,22,26–28 – нарахована оплата праці за навантаження, розвантаження, доставку матеріальних цінностей; 23 – нарахована оплата праці працівникам основного, допоміжних та інших виробництв; 24 – нарахована оплата праці працівникам, зайнятих виправленням браку; 47 – нарахована оплата праці за час відпусток, за стаж роботи; 81 – віднесена оплата праці на рахунок витрат за елементами (для підприємств, які використовують рахунки



класу 8); 91,92,93,94 – нарахована оплата праці загальнопромислому та адміністративному персоналу, працівникам збуту продукції та обслуговуючих виробництв і господарств; 97 – нарахована оплата праці працівникам, зайнятих на ліквідації основних засобів; 99 – нарахована оплата праці працівникам, зайнятих на ліквідації наслідків стихійного лиха та ін.

По дебету субрахунок 661 “Розрахунки за заробітною платою” кореспондує з кредитом рахунків: 24 – утримана сума з винуватців браку; 30 – виплачена заробітна плата, премії, допомоги, відпускні та інші виплати; 31 – перерахована оплата праці на рахунки працівників в ощадний банк; 37 – сума стягнень з підзвітних осіб, стягнень за нестачу і псування цінностей, утримань квартплати та інших комунальних послуг; 41 – зарахована оплата праці у пайові внески; 46 – на суму внесків до статутного капіталу за рахунок нарахованої оплати праці; 64 – утримано податок з доходів громадян; 65 – утримано внески у Пенсійний фонд та соціальні заходи та ін.

Вартість виданих в рахунок оплати праці продуктів відображають по дебету субрахунку 661 і кредиту рахунку 70 (за цінами реалізації). Водночас видана продукція списується з рахунків 21,26,27 на дебет рахунку 90 – за фактичною собівартістю.

На субрахунок 662 “Розрахунки з депонентами” відображають рух депонованих сум оплати праці. Одержані з банку кошти на видачу оплати праці, але не виплачені у встановлений строк (протягом 3–5 днів), повертають в банк: дебет рахунку 31, кредит рахунку 30. Водночас суми невиплаченої оплати праці відносять на рахунок депонентів таким записом: дебет субрахунку 661, кредит субрахунку 662. При виплаті депонованих сум дебетують субрахунок 662 і кредитують рахунок 30.

На субрахунок 663 “Розрахунки за іншими виплатами” ведуть облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності. При нарахуванні допомоги по тимчасовій непрацездатності дебетують рахунок 65 і кредитують субрахунок 663. Видачу допомоги оформляють таким записом: дебет субрахунку 663, кредит рахунку 30.

Аналітичний облік розрахунків з працівниками ведуть у розрахунково-платіжних (розрахункових) відомостях або в книзі обліку розрахунків по оплаті праці. При цьому кожному працівнику присвою-

ють табельний номер, який не змінюється протягом тривалого періоду. Розрахунково-платіжну відомість чи книгу відкривають на кожну бригаду, ферму та інші виробничі підрозділи. На кожного працівника відводять один рядок. Розрахунково-платіжні відомості відкривають кожного місяця, наприкінці року їх підшивають в папки і передають на зберігання в архів. У книзі обліку розрахунків по оплаті праці по кожному працівнику за кожний місяць протягом року записують дані про нарахування оплати, її видачу і утримання з неї.

Для обліку розрахунків по субрахунку 662 використовують “Книгу обліку розрахунків з депонентами” (форма № 10.2.2 сг.), записи в яку здійснюють на підставі реєстрів депонованої заробітної плати. Реєстр складається касиром, який закриває платіжну відомість, за кожний період виплати заробітної плати окремо і перевіряється головним бухгалтером. Працівник підприємства, який веде облік депонованої заробітної плати, на підставі видаткових касових ордерів, платіжних доручень та бухгалтерських довідок про списання заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув, робить відмітку про сплату (перерахування, списання, перенесення) депонованої заробітної плати у Книзі і своїм підписом підтверджує кожну відображену операцію. На початок року не виплачені суми депонованої заробітної плати із Книги за попередній рік переносяться у Книгу депонованої заробітної плати поточного року.

Для зведеного обліку і контролю за використанням фонду оплати праці і складання встановленої звітності передбачена “Зведена відомість по розрахунках з робітниками і службовцями” (форма № 10.2.3 сг.). Відомість складається на підставі підсумкових даних розрахунково-платіжних відомостей або книги обліку розрахунків по оплаті праці. Її відкривають на рік в цілому по підприємству для щомісячного відображення сум нарахованої оплати праці працівникам. Відомість використовують для відображення даних про основну і додаткову оплату праці, оплату відпускних, простоїв, виплату винагород за вислугу років, різних видів надбавок і доплат, які входять до фонду заробітної плати і які здійснюються за рахунок інших джерел, а також суми утримань за їх видами.

Синтетичний облік оплати праці ведуть у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 10.2 сг.) та Головні книзі.

Журнал 5 ведуть підприємства, які не використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. Записи роблять на підставі первинних документів, аркушів-розшифровок, зведених відомостей за кредитом рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” у дебет відповідних рахунків затрат, запасів тощо у розділі III “Витрати діяльності” Журналу 5. Підсумкові дані кредитових оборотів по рахунку 66 розділу III Журналу 5 переносять в кінці місяця у Головну книгу.

Операції з виплати заробітної плати та інші обороти за дебетом рахунку 66 відображають в Журналах 1, 3, 6, 7 (Журналах-ордерах № 1, 2, 8,12 та ін.).

Підприємства, які застосовують одночасно рахунки класу 8 “Витрати за елементами” і класу 9 “Витрати діяльності”, у складі Журналу 5А ведуть розділ IIIА “Витрати діяльності” і IIIБ “Витрати за елементами”. На підставі первинних облікових документів на нарахування заробітної плати записують дані у відповідні графи розділу IIIБ за елементами витрат (оплата праці – за дебетом рахунку 81 “Витрати на оплату праці” і кредитом рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”). Підсумкові дані розділу IIIБ переносять у розділ IIIА до відповідної статті витрат (дебет рахунків 23,91,92 та ін., кредит рахунку 81). У розділі IIIА наводяться кредитові обороти рахунку 66 в кореспонденції з дебетом рахунків витрат, запасів тощо.

Підсумкові дані розділів IIIА і IIIБ Журналу 5А переносять у кінці місяця до Головної книги.

Схема документообороту по обліку праці та її оплати наведена на рисунку 13.

За автоматизованої форми обліку заробітної плати на основі первинних документів видають машинограми нагромаджувальних відомостей, журналів обліку робіт і затрат, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку.

#### **11.4. Порядок нарахування оплати праці, відрахувань на соціальні заходи та утримань**

У статті 43 Конституції України записано: “Кожен має право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується.

Кожен має право на належні, безпечні і здорові умови праці, на заробітну плату, не нижчу від визначеної законом.

Право на своєчасне одержання винагороди за працю захищається законом”.

Порядок нарахування оплати праці здійснюється відповідно до “Положення про оплату праці”, розробленого на основі діючої тарифної системи, Закону України “Про оплату праці”, інших законодавчих актів і нормативних документів.

У Положенні за категоріями працюючих наводиться порядок нарахування заробітної плати за її видами, формами і системами.



**Примітка:** 1 – розподіл оплати праці по аналітичних (особових) рахунках працівників;

2 – розподіл оплати праці по об'єктах витрат на виробництво.

**Рис. 13. Загальна схема обліку оплати праці**

На суму нарахованої оплати праці дебетують рахунки об'єктів витрат (споживачів) і кредитують рахунок 66 “Розрахунки за випла-

тами працівникам”. Підприємства, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, попередньо відносять суми нарахованої оплати на рахунок 81 “Витрати на оплату праці” з одночасним її списанням на об’єкти обліку витрат: дебет рахунків витрат (23,91,92,93, 94 та ін.), кредит рахунку 81.

Одночасно з нарахованою оплатою праці проводяться нарахування на соціальні заходи: у Пенсійний фонд; фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності та витрат, зумовлених народженням та похованням; фонд соціального страхування на випадок безробіття; фонд соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності тощо. Ці нарахування проводяться у відсотках суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами.

На суму проведених нарахувань на соціальні заходи дебетують рахунки витрат і кредитують рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням” (відповідні субрахунки).

Усі працівники підприємства мають право на щорічну оплачувану відпустку відповідно до чинного законодавства. Тривалість основної відпустки становить не менше 24 календарних днів за відпрацьований рік. Крім цього, працівнику може надаватись додаткова оплачувана чи неоплачувана відпустка (працівникам, що навчаються без відриву від виробництва, по догляду за дітьми тощо).

Заробітна плата за період відпустки нараховується у такому порядку. Спочатку розраховують середньомісячний заробіток шляхом ділення загальної суми заробітку за останніх 12 місяців, що передували місяцю виходу у відпустку, на 12 (або на 11 за перший рік роботи). Отриманий середньомісячний заробіток ділиться на середньомісячну кількість робочих днів протягом року і визначається середньоденний заробіток. Щоб визначити суму оплати праці за час відпустки, середньоденний заробіток перемножують на кількість робочих днів відпустки.

На суму нарахованих відпускнух робиться бухгалтерський запис по дебету рахунків об’єктів обліку витрат та інших (23,91 та ін.) і кредиту рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”. При

використанні рахунків класу 8 “Витрати за елементами” спочатку суми нарахованих відпускних відносять на дебет рахунку 81 “Витрати на оплату праці” з кредиту рахунку 66 і одночасно списують на рахунки об’єктів обліку : дебет рахунку 23 та ін., кредит рахунку 81.

Сільськогосподарське виробництво має сезонний характер, тому з метою рівномірного включення витрат на оплату відпускних у витрати виробництва, підприємство може попередньо створювати резерв відпусток. Для цього розраховується сума резерву відпускних шляхом множення середнього проценту відпускних на суму нарахованої оплати праці у звітному періоді. Середній процент відпускних розраховується як частка від ділення запланованої суми відпускних за звітний період на загальну суму фонду заробітної плати за даний період.

Наприклад, підприємством нараховано заробітну плату у сумі 100000 грн., середній процент відпускних – 6 відсотків. Сума нарахованих відпускних буде становити 6000 грн. При цьому роблять такий бухгалтерський запис:

- |  |             |
|--|-------------|
| 1) Дебет рахунку 23 “Виробництво”                            | 100000 грн. |
| Кредит рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”      | 100000 грн. |
| 2) Дебет рахунку 23 “Виробництво”                            | 6000 грн.   |
| Кредит рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” | 6000 грн.   |

При нарахуванні відпускних за рахунок резерву, дебетують рахунок 47 і кредитують рахунок 66.

Допомога за тимчасовою непрацездатністю, згідно чинного законодавства, виплачується застрахованим особам, залежно від страхового стажу в таких розмірах:

60 відсотків середньої заробітної плати (доходу) особам, які мають стаж до 5 років;

80 відсотків – від 5 до 8 років;

100 відсотків – понад 8 років.

Якщо втрата працездатності відбулася внаслідок трудового каліцтва або професійного захворювання, допомога виплачується у розмірі 100 відсотків незалежно від стажу.

Допомога по вагітності та пологах надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке компенсує втрату заробітної плати (доходу) за період відпустки у зв’язку з вагітністю та поло-

гами. Допомога виплачується за весь період відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами, тривалість якої становить 70 календарних днів до пологів і 56 (у разі складних пологів або народження двох чи більше дітей – 70) календарних днів після пологів. Жінкам, віднесеним до 1–4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, допомога по вагітності та пологах виплачується за 180 календарних днів зазначеної відпустки (90 – до пологів та 90 – після пологів). Розмір зазначеної допомоги обчислюється сумарно та надається особі в повному обсязі незалежно від кількості днів відпустки, фактично використаних до пологів. Допомога надається у розмірі 100 відсотків середньої заробітної плати і не залежить від страхового стажу. Середній заробіток визначається виходячи з виплат за останні 6 календарних місяців роботи, що передують місяцю, в якому настала відпустка. Діленням фактичного заробітку за 6 місяців на кількість фактично відпрацьованих робочих днів у цьому періоді, визначають середньоденний заробіток. Помноживши середньоденний заробіток на кількість робочих днів за графіком роботи підприємства, що припадають на період відпустки, одержують суму допомоги по вагітності і пологах.

Працівникам, які відпрацювали на підприємстві менше шести місяців, середня заробітна плата визначається, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Підставою для призначення допомоги по тимчасовій непрацездатності, по вагітності та пологах є виданий у встановленому порядку листок непрацездатності. На суму нарахованої допомоги дебетують рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням” і кредитують рахунок 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”.

У разі народження дитини надається одноразова допомога застрахованій особі (одному з батьків дитини, усиновителю чи опікуну) у розмірі, встановленому діючим законодавством. Допомога нараховується на підставі заяви про виплату допомоги та свідоцтва про народження дитини.

Допомога на поховання застрахованої особи призначається сім'ї померлого або особі, яка здійснила поховання, на підставі свідоцтва про смерть, виданого органом реєстрації актів громадянського стану.

Працівникам підприємства можуть надаватись й інші види допомог, пов'язаних з оздоровленням, санаторно-курортним лікуванням тощо.

Із суми нарахованої заробітної плати (доходу) проводяться утримання, передбачені законодавством України (обов'язкові) та утримання з ініціативи підприємства.

До обов'язкових утримань відносять: податок з доходів громадян, утримання на соціальні заходи (на соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням; на соціальне страхування на випадок безробіття; у Пенсійний фонд), за виконавчими листами (аліменти та інші утримання згідно з приписами судових органів) та ін.

На суму утриманого податку з доходів громадян дебетують рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" і кредитують рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами". При перерахуванні податку у бюджет робиться запис: дебет рахунку 64, кредит рахунку 31.

Утримані суми із заробітної плати на соціальні заходи відображають по дебету рахунку 66 і кредиту рахунку 65. На суму утриманих аліментів дебетують рахунок 66 і кредитують рахунок 68 "Розрахунки за іншими операціями".

Із заробітної плати утримуються також суми за заподіяну шкоду (крадіжки та псування цінностей), допущений брак у виробництві, своєчасно не повернуті в касу підзвітні суми та ін. Такі операції відображають по дебету рахунку 66 і кредиту рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами" (відповідні субрахунки).

У разі індивідуального страхування працівників за їх згодою із заробітної плати може утримуватись сума на індивідуальне страхування: дебет рахунку 66 і кредит рахунку 65, субрахунок 654 "За індивідуальним страхуванням".

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які завдання обліку праці та її оплати?
2. Які розрізняють види, форми і системи оплати праці?
3. Як ведуть облік особового складу працівників?
4. Як ведеться первинний облік праці та її оплати?
5. Як ведеться синтетичний і аналітичний облік оплати праці?
6. Який порядок нарахування оплати праці та відрахувань на соціальні заходи?
7. Які утримання проводяться із нарахованої оплати праці і як їх обліковують?
8. Який порядок ведення бухгалтерських реєстрів оплати праці?



## Розділ 12. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

### 12.1. Поняття доходів і витрат та їх класифікація

Організація і ведення бухгалтерського обліку доходів і витрат регламентується Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, 15 “Дохід”, 16 “Витрати” та іншими нормативними документами.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” дано таке визначення доходам і витратам:

**Доходи** – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

**Витрати** – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Таким чином, дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно визначені.

У бухгалтерському обліку визнані доходи і витрати класифікують за такими групами:

1. Доходи і витрати звичайної діяльності – операційні, фінансові та інші доходи і витрати.
2. Доходи і витрати надзвичайної діяльності (подій).

Звичайною діяльністю є будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. Основна діяльність охоплює операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. До доходів і витрат звичайної діяльності відносять операційні, фінансові та інші доходи та витрати.

Надзвичайна подія – подія або операція, яка відрізняється від

звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді. Зокрема, до надзвичайних доходів відносять відшкодування збитків від надзвичайних подій (стихійного лиха, катастроф, аварій), а до надзвичайних витрат – втрати від надзвичайних подій.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів. Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Для обліку доходів, витрат і фінансових результатів від звичайної і надзвичайної діяльності використовують рахунки класів 7 “Доходи і результати діяльності” і 9 “Витрати діяльності”. Підприємства, які не застосовують рахунків класу 9 (малі підприємства), для обліку витрат використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. За призначенням і структурою рахунки класів 7, 8, 9 відносять до розподільних, закриваються щомісячно або в кінці року. Інформація про доходи, витрати і фінансові результати з відповідних рахунків використовується для заповнення форми № 2 “Звіт про фінансові результати”.

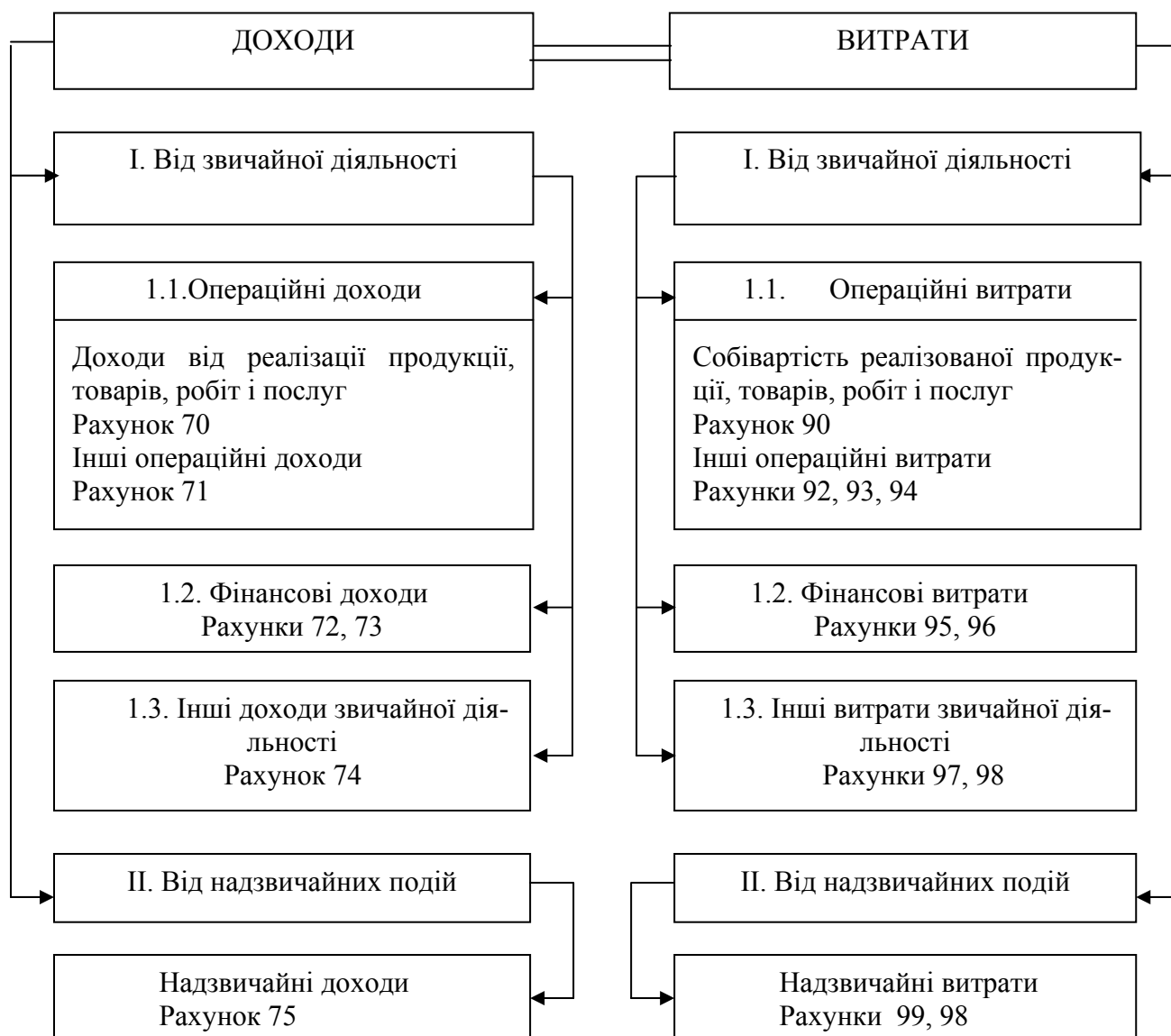
Загальна схема класифікації доходів і витрат та застосування рахунків бухгалтерського обліку наведена на рисунку 14.

## **12.2. Облік доходів і витрат від реалізації продукції, робіт і послуг**

**Облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг).** Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”

дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності таких умов:

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



**Рис. 14. Загальна схема класифікації доходів і витрат та використання рахунків бухгалтерського обліку**

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

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), яка є подібною за призначенням та має однакову справедливу вартість.

**Документація з обліку реалізації продукції, робіт і послуг.** Документальне оформлення реалізації продукції (робіт, послуг) залежить від її виду і напрямів реалізації.

Продаж продукції через систему заготівельних організацій оформляють спеціальними товарно-транспортними накладними, які є підставою для списання продукції зі складів, інших місць зберігання і для розрахунків з покупцями. Застосовують такі накладні: “Товарно-транспортна накладна на перевезення зерна” (форма № ТНСГ-2) – на відправлення зерна, насіння олійних культур і трав; “Товарно-транспортна накладна на перевезення овочів” (форма № ТНСГ-4); “Товарно-транспортна накладна на перевезення цукрових буряків” (форма № ТНСГ-3); “Реєстр товарно-транспортних накладних на перевезення цукрових буряків на цукрові заводи” (форма № ТНСГ-3а); “Товарно-транспортна накладна на перевезення молочної сировини” (форма № ТНСГ-1); “Товарно-транспортна накладна на перевезення тварин” (форма № ТНСГ-5); “Товарно-транспортна накладна” (форма № 1-ТН) – на перевезення несільськогосподарської продукції та матеріалів.

Товарно-транспортні накладні складають на кожного вантажо-одержувача окремо по кожній ходці автомобіля. При одночасному перевезенні кількох партій вантажів на адресу одного або кількох одержувачів (магазин, інші торговельні точки, дитячі, лікувальні та інші заклади) товарно-транспортні накладні виписують на кожну партію продукції й кожного одержувача окремо.

Заготівельні організації на прийнятту продукцію і тварин видають приймальні квитанції із зазначенням натуральної, залікової маси і суми виручки за реалізовану продукцію.

Продаж продукції торговельним організаціям, підприємствам громадського харчування та іншим організаціям проводять за “Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (форма № М-11). Для одержання плати за цю продукцію виписують рахунок-фактуру.

Відпуск продукції для продажу на сільськогосподарському ринку і в самому господарстві через торговельні кіоски оформляють накладними внутрішньогосподарського призначення. Попередньо визначають ціни продажу окремих видів продукції. Постійні продавці у встановлені строки, а разові – після продажу продукції здають у бухгалтерію господарства “Звіт про продаж сільськогосподарської продукції” (форма № ПРТ-2), який є підставою для списання реалізованої продукції. Реалізацію продукції їдальні оформляють “Актом про реалізацію й відпуск виробів кухні” (форма № 58).

Реалізацію інших товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт і наданих послуг за межі господарства, оформляють товарно-транспортними накладними, актами на виконані роботи тощо.

Видачу продукції своїм працівникам у рахунок оплати праці оформляють відомостями на видачу натуральної оплати із зазначенням прізвища, імені, по батькові одержувача, кількості й вартості продукції. У відомості має бути підпис про одержання продукції.

Дані про кількість реалізованої продукції за її видами узагальнюють у “Звітах про рух матеріальних цінностей” (форма № ЖН-13), а щодо реалізованих тварин – у “Звітах про рух тварин і птиці на фермі” (форма № ПБАСГ-13), які наприкінці місяця матеріально відповідальні особи представляють у бухгалтерію підприємства.

Одночасно в бухгалтерії підприємства на підставі зазначених первинних документів про реалізацію продукції складають “Реєстр документів по реалізації готової продукції” (форма № 11.1 сг.), “Реєстр документів по реалізації товарів, виробничих запасів, робіт та послуг” (форма № 11.2 сг.), “Реєстр документів по реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за готівку(за цінами реалізації)” (форма № 11.3 сг.) та “Реєстр документів по реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг за готівку (за обліковими цінами)” (форма № 11.3а сг.). У реєстрах окремими графами виділяється належна сума виручки без податків, податок на додану вартість, акцизний збір (по підакцизних товарах) і всього сума виручки з податками. Ці реєстри є реєстрами аналітичного обліку, в яких нагромаджують дані про реалізовану продукцію та матеріали, виконані роботи і послуги, а також про розрахунки з покупцями і замовниками за видами реалізації, видами продукції, покупцями і замовниками.

Наприкінці місяця на підставі даних реєстрів складають “Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та

послуг” (форма № 11.4 сг.). Відомість передбачає ведення протягом місяця аналітичного обліку реалізації за кількістю і вартістю окремих видів реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг на сторону, а також за напрямками реалізації відповідно до показників таблиць річної звітності. На окремих сторінках відомості ведуть облік реалізації продукції рослинництва, тваринництва і т.д., власної і заготовленої у населення. Підсумки підраховують по кожній галузі окремо і в цілому по сільськогосподарському підприємству. В кінці року (у відомість за грудень) у відповідні графи записують калькуляційні різниці (різницю між фактичною і плановою собівартістю виробленої продукції, робіт та послуг) по окремих видах реалізованої продукції. У відомості, як і у реєстрах, показують вартість реалізованої продукції без податків, окремо податок на додану вартість і акцизний збір, і разом суму виручки з податками.

Дані за видами реалізованої продукції (робіт, послуг) і напрямками реалізації з початку року нагромаджують у “Книзі аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг” (форма № 11.5 сг.). записи в яку здійснюють на підставі Відомості № 11.4 сг. У книзі нагромаджують інформацію по реалізації продукції (робіт, послуг) з початку року, яка необхідна для складання звітності. Для здійснення контролю за записами в книзі необхідно складати “Оборотну відомість” (форма № 11.6 сг.), в яку записують усі аналітичні рахунки, відкриті у цій книзі.

З метою здійснення контролю за товарообмінними (бартерними) операціями застосовують “Відомість обліку продажу шляхом взаємних розрахунків” (форма № 11.7 сг.), яка заповнюється на підставі первинних документів.

Наприкінці місяця підсумкові дані “Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг” сільськогосподарські підприємства переносять у Журнал-ордер № 11 сг. (у частині доходів від реалізації) та Журнал-ордер № 15 сг. (в частині собівартості реалізованої продукції). Інші підприємства синтетичний облік реалізації ведуть у Журналі 5 або 5А (в частині собівартості реалізованої продукції) та Журналі 6 (в частині доходів від реалізації).

**Облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг).** Для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу

використовують рахунок 70 “Доходи від реалізації” який має такі субрахунки: 701 “Дохід від реалізації готової продукції”, 702 “Дохід від реалізації товарів”, 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”, 704 “Вирахування з доходу”, 705 “Перестраховування”.

За кредитом субрахунків 701–703 відображають збільшення (одержання) доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, за дебетом – належну суму непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховування (у кореспонденції з субрахунком 705 “Перестраховування”); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях) та списання сум у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На субрахунку 704 “Вирахування з доходу” за дебетом відображають суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; суми наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу, за кредитом – списання дебетових оборотів на рахунок фінансових результатів.

Субрахунок 705 “Перестраховування” ведуть підприємства, які є страховиками, і на якому узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховування. За дебетом субрахунку 705 відображають суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестраховування, за кредитом – частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестраховування. Щомісяця сальдо субрахунку 705 списується (закривається) у кореспонденції із субрахунком 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”.

Рахунок 70 “Доходи від реалізації” за кредитом кореспондує з дебетом рахунків: 30,31 – надходження коштів від реалізації продукції, робіт, послуг в касу та на рахунки в банку; 34 – отримано від покупців вексель за реалізовану продукцію; 36 – нараховано виручку (дохід) покупцям та замовникам за реалізовану їм продукцію; 66 – відображення вартості продукції, товарів, робіт, послуг реалізованих в рахунок оплати праці (видача натуральної оплати); 79 – закриття рахунку (перевищення дебетового обороту рахунку 70 над кредитовим)

та ін.

За дебетом рахунок 70 “Доходи від реалізації” кореспондує з кредитом рахунків: 36 – вартість повернутих покупцем продукції, товарів; 64 – нараховано акцизний збір, податок на додану вартість та інші, передбачені законодавством непрямі податки; 79 – закриття рахунку (одержання прибутку від реалізації) та ін.

**Облік собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).** Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

Проте, не всі витрати операційної діяльності відносять на собівартість реалізованої продукції. Не включають до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Для обліку та узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг призначений рахунок 90 “Собівартість реалізації” до якого відкривають такі субрахунки: 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”, 902 “Собівартість реалізованих товарів”, 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”.

Підприємства, які є страховиками, на рахунку 90 “Собівартість реалізації” відкривають субрахунок 904 “Страхові виплати”, на якому узагальнюють інформацію про страхові суми і страхові відшкодування за умовами договору страхування (перестраховування) при настанні страхового випадку.

За дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок) в кореспонденції з кредитом рахунків: 21 – відображення вартості реалізованих поточних біологічних активів; 23 – відображення собівартості реалізованих робіт і послуг допоміжних виробництв; 26,27 – відображення собівартості реалізованої продукції; 28 – відображення собівартості реалізованих товарів; 91 – включення до собівартості реалізованої продукції, робіт і послуг нерозподілених постійних загаль-



новиробничих витрат, а також відображення собівартості реалізованих послуг машинно-тракторного парку.

За кредитом рахунку 90 “Собівартість реалізації” відображають списання вартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг: дебет рахунку 79, кредит рахунку 90.

Розглянемо порядок відображення операцій з реалізації продукції на конкретному прикладі. Підприємство реалізувало продукцію за фактичною собівартістю на суму 226000 грн. Відпускна вартість (за цінами продажу) становить 290000 грн., податок на додану вартість – 58000 грн. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, які включені у собівартість реалізованої продукції – 4000 грн. На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені (таблиця 10):

**Таблиця 10**

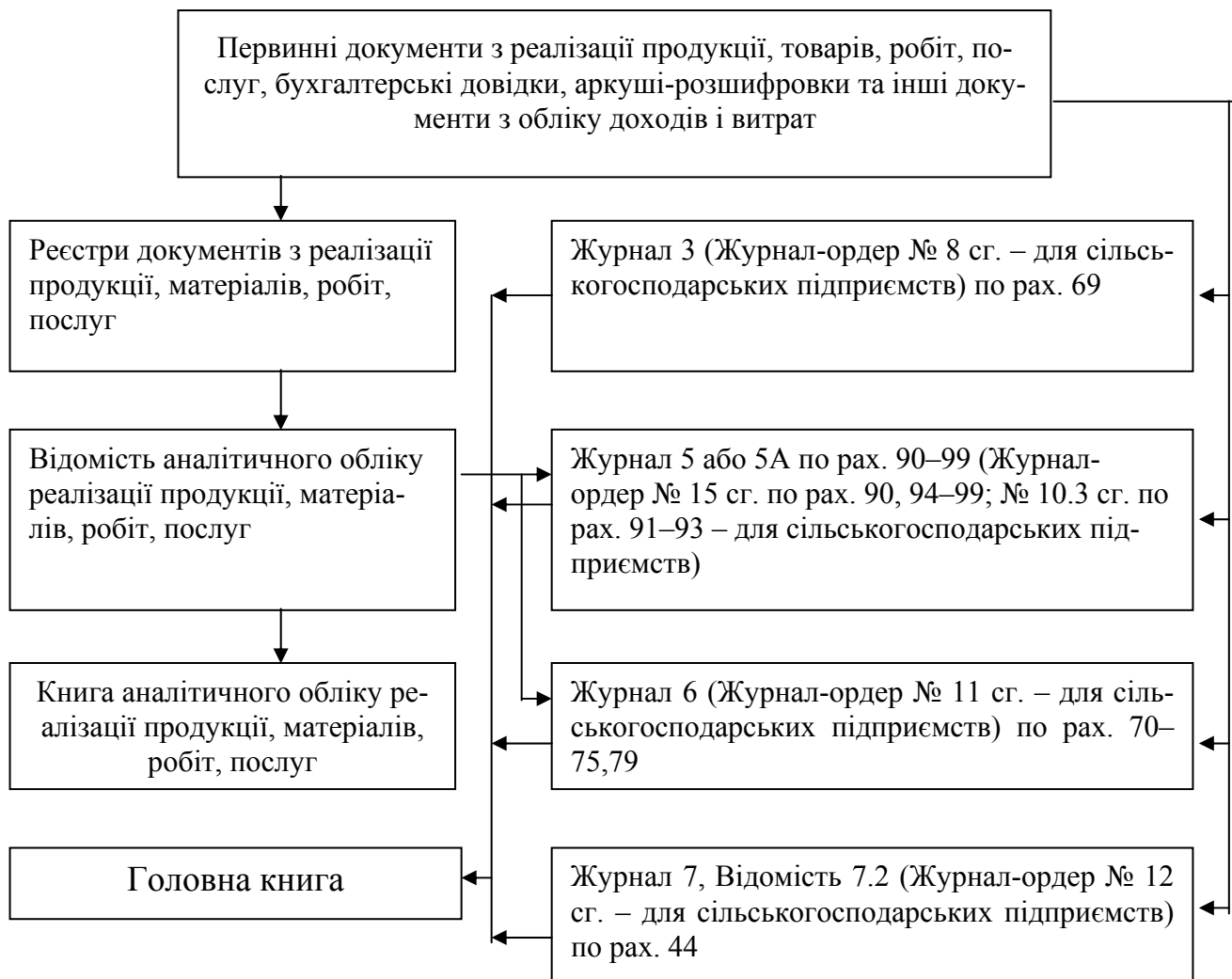
**Кореспонденція рахунків з обліку реалізації продукції**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Собівартість реалізованої продукції	226000	90	26 (27)
	а) виробнича собівартість продукції, що реалізована			
2	б) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, що включені у собівартість реалізованої продукції	4000	90	91
	Нараховано дохід (виручку) від реалізації продукції (в тому числі з ПДВ)	348000	36	70
3	Нараховано податок на додану вартість	58000	70	64
4	Списання доходу від реалізації продукції, закриття рахунку 70 “Доходи від реалізації” (348000 – 58000)	290000	70	791
5	Списання собівартості реалізованої продукції, закриття рахунку 90 “Собівартість реалізації” (226000 + 4000)	230000	791	90

Наприкінці звітної періоду кредитові обороти Журналів 5 чи 5А і 6 (Журналів-ордерів № 11 і 15) переносять у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунків 90 і 70 в Головну книгу будуть занесені при

рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку доходів і витрат від реалізації продукції (робіт, послуг) наведена на рисунку 15.



**Рис. 15. Загальна схема обліку доходів і витрат та результатів діяльності**

**Облік доходів майбутніх періодів.** Доходи, що одержані у звітному періоді, але належать до наступних звітних періодів, відображаються в обліку і звітності окремою статтею і обліковуються на рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів”.

До доходів майбутніх періодів відносять: доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби і інші необоротні активи (авансові орендні платежі); передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання; виручка від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств; абонентна

плата за користування засобами зв'язку тощо.

Слід зазначити, що при одержанні авансових платежів (до здійснення господарських операцій для яких призначені ці платежі), їх слід розглядати як доходи, що не належать звітному періоду. А тому, при настанні періоду відповідності витрат доходам, їх будуть включати до доходів звітного періоду. Ці особливості будуть відображені в обліку.

Суми одержаних доходів відносять на кредит рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів” і дебет рахунків: 18 – нарахування орендної плати авансом; 30,31 – одержання авансових платежів на рахунки коштів; 48 – зарахування цільових внесків і цільових надходжень до доходів майбутніх періодів.

Ці доходи підлягають списанню на відповідні рахунки обліку доходів при настанні того звітного періоду, до якого вони належать. При цьому рахунок 69 “Доходи майбутніх періодів” по дебету кореспондує з кредитом рахунків: 70 – зарахування доходів майбутніх періодів до доходу від реалізації звітного періоду; 74 – зарахування доходів майбутніх періодів до інших доходів звітного періоду. При поверненні авансових платежів дебетують рахунок 69 і кредитують рахунки коштів (30,31).

Підставою для записів на рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів” є платіжні доручення, прибуткові і видаткові касові ордери, розрахунки розподілу доходів між звітними періодами, аркуші-розшифровки та інші документи.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведуть за їх видами, датами їх утворення і визнання доходів звітного періоду.

Облік доходів майбутніх періодів ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 8 сг.) та Головній книзі.

### **12.3. Облік інших операційних доходів і витрат**

**Облік інших операційних доходів.** До інших операційних доходів відносяться:

- доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;
- доходи від реалізації іноземної валюти;

– доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу;

– 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 одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення;

– доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув термін позовної давності;

– відшкодування раніше списаних активів;

– суми одержаних безоплатно оборотних активів та субсидій;

– інші доходи від операційної діяльності.

Для узагальнення інформації про інші доходи операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, використовують рахунок 71 “Інший операційний дохід”. Відносно балансу цей рахунок є пасивним – за кредитом відображають збільшення (одержання) доходу, за дебетом – його зменшення (зменшення на суми непрямих податків, списання в порядку закриття рахунку). В кінці звітного періоду рахунок 71 закривається.

До рахунку 71 “Інший операційний дохід” відкривають такі субрахунки: 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”, 711 “Дохід від реалізації іноземної валюти”, 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”, 713 “Дохід від операційної оренди активів”, 714 “Дохід від операційної курсової різниці”, 715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”, 716 “Відшкодування раніше списаних активів”, 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”, 718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів”, 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

На субрахунку 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та зміни справедливої вартості біологічних акти-

вів, які визначено відповідно до П(С)БО 30 “Біологічні активи”. Такі доходи визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов’язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

На субрахунку 711 “Дохід від реалізації іноземної валюти” узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти.

На субрахунку 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 713 “Дохід від операційної оренди активів” узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

На субрахунку 714 “Дохід від операційної курсової різниці” узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов’язаннями підприємства, пов’язаними з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 715 “Одержані штрафи, пені, неустойки” узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.

На субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів” узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів.

На субрахунку 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості” узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості за закінченим терміном позовної давності.

На субрахунку 718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів” узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов’язаного з операційною діяльністю.

На субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності” узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності,

які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 “Інший операційний дохід”, зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України “Про страхування”, на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про інші доходи від страхової діяльності, зокрема комісійні винагороди за перестраховання, частки від страхових сум та страхових відшкодувань, належні до сплати перестраховиками, повернуті суми із централізованих страхових резервних фондів, повернуті суми страхових резервів, інші, ніж резерв незароблених премій.

За кредитом рахунок 71 “Інший операційний дохід” кореспондує з дебетом рахунків: 20–22, 25–28 – оприбутковано раніше списані оборотні матеріальні активи; 23 – оприбутковано раніше списане незавершене виробництво; 30,31 – дохід від операційної курсової різниці, одержані пені, штрафи; 36 – нараховано дохід від реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів; дохід від безоплатно одержаних оборотних активів; 37 – дохід від операційної оренди активів (нарахована орендна плата); 63,66,68 – дохід від списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності та ін.

За дебетом рахунок 71 “Інший операційний дохід” кореспондує з кредитом рахунків: 64 – нараховано податок на додану вартість при реалізації інших оборотних активів; 79 – списано інші операційні доходи на рахунок фінансових результатів.

**Облік інших витрат операційної діяльності.** До інших операційних витрат включаються:

– витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;

– витрати на дослідження і розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”;

– собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов’язані з продажем іноземної валюти;

– собівартість реалізованих виробничих запасів, а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу;

– суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

– втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

– втрати від знецінення запасів;

– нестачі й втрати від псування цінностей;

– визнані штрафи, пеня, неустойка;

– витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

– інші витрати операційної діяльності.

Облік інших витрат операційної діяльності ведуть на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”. На цьому рахунку обліковують такі витрати операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на рахунках 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загально-виробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”.

До рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” відкривають такі субрахунки: 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”, 941 “Витрати на дослідження і розробки”, 942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти”, 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”, 944 “Сумнівні та безнадійні борги”, 945 “Втрати від операційної курсової різниці”, 946 “Втрати від знецінення запасів”, 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”, 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”, 949 “Інші витрати операційної діяльності”.

На субрахунку 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” обліковують витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів. Такі витрати визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

На субрахунку 941 “Витрати на дослідження і розробки” ведуть облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають

Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”.

На субрахунку 942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти” відображають балансову вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації.

На субрахунку 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” ведуть облік собівартості реалізованих виробничих запасів і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 944 “Сумнівні та безнадійні борги” узагальнюють інформацію про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги та про суму списання поточної дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною та утворення якої не було пов’язано з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг.

На субрахунку 945 “Втрати від операційної курсової різниці” ведуть облік втрат за активами й зобов’язаннями операційної діяльності підприємства та від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 “Втрати від знецінення запасів” ведуть облік втрат, пов’язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” і 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”.

На субрахунку 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” ведуть облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження та реалізації. Водночас із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 “Списані активи”.

На субрахунку 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки” ведуть облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності” узагальнюють інформацію про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”, зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до



Закону України “Про страхування”, на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про витрати страховика, зокрема відрахування у централізовані страхові резервні фонди, які утворюються для забезпечення виконання зобов’язань щодо окремих видів обов’язкового страхування, відрахування в страхові резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, які формуються у випадках, передбачених чинним законодавством.

За дебетом рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” відображають суми визнаних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – нараховано знос по об’єктах невиробничої сфери (житлово-комунальне господарство, дитячі дошкільні заклади, будинки відпочинку, санаторії та інші заклади оздоровчого та культурного призначення); 20 – вартість виробничих запасів, використаних на дослідження і розробки; собівартість реалізованих запасів; 20–22, 24–28 – нестача або знецінення запасів; 30 – нестача готівки; 31 – відображення собівартості реалізованої іноземної валюти; 31,36 – втрати від курсової різниці іноземної валюти; 36,37 – списано безнадійну дебіторську заборгованість; визнано штрафи, неустойки, пеню; 50,60,63 – курсова різниця за кредиторською заборгованістю в іноземній валюті; 66,65 – нараховано оплату праці з відрахуваннями працівникам при виконанні досліджень та розробок, працівникам житлово-комунальної служби та іншому персоналу обслуговуючих господарств та ін.

За кредитом рахунок 94 “Інші витрати операційної діяльності” кореспондує з дебетом рахунку 79 – списання інших витрат операційної діяльності. В результаті чого рахунок 94 закривається.

Розглянемо формування інших операційних доходів і витрат на конкретному прикладі (таблиця 11).

**Таблиця 11**

**Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів і витрат операційної діяльності**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Витрати на дослідження і розробки	8000	941	20,66, 63 та ін.

2	Реалізація іноземної валюти:			
	– собівартість реалізованої іноземної валюти	4500	942	312,314
	– дохід від реалізації іноземної валюти	5000	31,36	711

*Продовження таблиці 11*

1	2	3	4	5
3	Реалізація інших оборотних активів (крім реалізації продукції, товарів, робіт, послуг):			
	– собівартість реалізованих виробничих запасів	4000	943	20
	– дохід від реалізації виробничих запасів (в тому числі з ПДВ)	6000	31,36	712
	– ПДВ	1000	712	64
4	Визнання сумнівних та безнадійних боргів:			
	– створено резерв сумнівних боргів	850	944	38
	– списано безнадійну дебіторську заборгованість	500	944	36,37
5	Визнано дохід від операційної оренди активів (нарахована орендна плата)	3420	37	713
6	Визнано доходи і втрати від операційної курсової різниці:			
	– втрати від зміни курсу гривні до іноземної валюти	950	945	31,36 та ін.
	– дохід від операційної курсової різниці	1580	31,36 та ін.	714
7	Втрати від знецінення запасів (уцінка)	1250	946	20,22, 27 та ін.
8	Виявлені нестачі і втрати від псування цінностей	520	947	20,22, 27 та ін.
9	Штрафні санкції згідно чинного законодавства:			
	– визнані підприємством економічні санкції за порушення договорів (штрафи, пені, неустойки)	1800	948	63,64, 68 та ін.
	– одержано пені, штрафи, неустойки	4250	31,36 та ін.	715
10	Відшкодування раніше списаних активів (відшкодована раніше списана дебіторська заборгованість)	980	31	716

11	Дохід від списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності	1200	63,68	717
12	Одержано підприємством гранти, субсидії	9800	31 та ін.	718

**Продовження таблиці 11**

1	2	3	4	5
13	Здійснено інші витрати операційної діяльності (витрати житлово-комунального господарства, інших обслуговуючих виробництв тощо)	8700	949	20,23, 66 та ін.
14	Одержано інші доходи (від операцій з тарою, результати інвентаризації тощо)	4500	20,26 та ін.	719
15	Результат від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів: – дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю – витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	1450  750	16,21  940	710  16,21, 23
16	У кінці звітної періоду списано доходи і витрати від іншої операційної діяльності на рахунок 79 “Фінансові результати”: – списано інші операційні доходи (5000+6000–1000+3420+1580+4250+ +980+1200+9800+4500+1450) – списано інші витрати операційної діяльності (8000+4500+4000+850+ +500+950+1250+520+1800+8700+750)	37180  31820	71  791	791  94

**Облік адміністративних витрат.** Для обліку загальногосподарських витрат, пов’язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства призначений рахунок 92 “Адміністративні витрати”. До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

– загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

– витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

– витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

– винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

– витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

– амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

– витрати на врегулювання спорів у судових органах;

– податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

– плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

– інші витрати загальногосподарського призначення.

За дебетом рахунку 92 “Адміністративні витрати” відображають суми визнаних адміністративних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – нарахована амортизація по необоротних активах загальногосподарського призначення; 20,22,26,27,28 – списання на адміністративні витрати виробничих запасів, продукції, товарів; 30,31,33 – використання коштів на адміністративні витрати; 37 – використання підзвітних сум; 63,68 – вартість виконаних робіт загальногосподарського призначення сторонніми організаціями; 64 – нарахування податків і обов'язкових платежів, що включаються на загальногосподарські витрати; 66,65 – нарахована оплата праці з відрахуваннями адмінуправлінському та іншому загальногосподарському персоналу та ін.

За кредитом рахунку 92 “Адміністративні витрати” відображають списання в кінці звітної періоду загальногосподарських витрат на рахунок 79: дебет рахунку 79, кредит рахунку 92.

Аналітичний облік адміністративних витрат сільськогосподарські підприємства ведуть у Виробничому звіті (форма №10.3г сг.)

Розглянемо формування адміністративних витрат на конкретному прикладі (таблиця 12).

## Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Визнані адміністративні витрати:			
	– нарахована амортизація (знос) необоротних активів загальногосподарського використання	4500	92	13
	– списано виробничі запаси та малоцінні і швидкозношувані предмети	2250	92	20,22
	– нарахована оплата праці адміністративному та іншому персоналу і відрахування на соціальні заходи	6800	92	66,65
	– нараховані податки, збори (обов'язкові платежі)	700	92	64
	– виконані роботи сторонніми організаціями	2300	92	63,68
	– інші витрати	3400	92	30, 37 та ін.
2	У кінці звітної періоду списано адміністративні витрати на рахунок 79 “Фінансові результати” (4500+2250+6800+700+2300+3400)	19950	791	92

**Облік витрат на збут.** Витратами на збут є витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опа-

лення, освітлення, охорона);

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

– витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

– витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

– витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

– інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Для обліку витрат на збут використовують рахунок 93 “Витрати на збут”.

За дебетом рахунку 93 “Витрати на збут” відображають суми визнаних витрат на збут в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – нарахована амортизація по необоротних активах, що використовуються при реалізації продукції, товарів, робіт, послуг; 20,22,25,26,27,28 – списання запасів на витрати по збуту; 30,31,33 – використання коштів на витрати по збуту; 37 – використання підзвітних сум; 47 – створення резерву гарантійних ремонтів; 50,60 – оплата витрат по збуту за рахунок позик банку; 64 – нараховано податки і обов'язкові платежі, що включаються у витрати по збуту; 66,65 – нарахована оплата праці з відрахуваннями працівникам, зайнятим збутом продукції; 63,68 – виконання робіт з реалізації продукції сторонніми організаціями; 80–84 – списання витрат за елементами (для підприємств, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) та ін.

За кредитом рахунку 93 “Витрати на збут” відображають списання витрат на збут на рахунок фінансових результатів: дебет рахунку 79, кредит рахунку 93.

Аналітичний облік витрат на збут сільськогосподарські підприємства ведуть у Виробничому звіті (форма № 10.3б сг).

Розглянемо формування витрат, пов'язаних з реалізацією продукції (робіт, послуг) на конкретному прикладі (таблиця 13).

## Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Визнані витрати на збут:			
	– нарахована амортизація (знос) по основних засобах та інших необоротних активах, що використовувались при реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	1800	93	13
	– витрати пакувальних матеріалів і малоцінних та швидкозношуваних предметів	2000	93	20,22
	– нараховано оплату праці працівникам, що зайняті збутом продукції і відрахування на соціальні заходи	3500	93	66,65
	– інші витрати	250	93	різні
2	Списано витрати по збуту продукції, товарів, робіт, послуг на рахунок фінансових результатів (1800+2000+3500+250)	7550	791	93

Облік інших операційних доходів за рахунком 71 “Інший операційний дохід” ведуть у Журналі 6 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 11 сг. та Відомості аналітичного обліку (форма № 11.4 сг.)).

Облік інших операційних витрат за рахунками 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” ведуть у Журналі 5 або 5А (для підприємств, що використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”). Сільськогосподарські підприємства облік інших операційних витрат за рахунками 92 і 93 здійснюють у Журналі-ордері № 10.3 сг., а за рахунком 94 – у Журналі-ордері № 15 сг.

У кінці звітної періоду кредитові обороти рахунків 71,92,93,94 з відповідних Журналів (Журналів-ордерів) переносять у Головну книгу. Обороти за дебетом рахунків 71,92,93,94 будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку інших операційних доходів і витрат наведена на рисунку 15.

#### 12.4. Облік доходів і витрат від фінансових операцій

**Облік доходів від участі в капіталі.** Доходом від участі в капіталі є дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі. Для обліку такого доходу призначений рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі”, який має такі субрахунки: 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”, 722 “Дохід від спільної діяльності”, 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”.

На субрахунку 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства” узагальнюється інформація про доходи, пов’язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунку 722 “Дохід від спільної діяльності” узагальнюється інформація про доходи, пов’язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.

На субрахунку 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства” узагальнюється інформація про доходи, пов’язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

За кредитом рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі” відображають збільшення (одержання) доходу в кореспонденції з дебетом рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”.

За дебетом рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі” списують суми в порядку закриття даного рахунку з віднесенням їх на кредит рахунку 79 “Фінансові результати”.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведуть за кожним об’єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

**Облік втрат від участі в капіталі.** Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

Для обліку втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, використовують рахунок 96 “Втра-



ти від участі в капіталі”, до якого відкривають такі субрахунки: 961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”, 962 “Втрати від спільної діяльності”, 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”.

На субрахунку 961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства” ведуть облік втрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків.

На субрахунку 962 “Втрати від спільної діяльності” ведуть облік втрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків.

На субрахунку 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства” ведуть облік втрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

За дебетом рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі” відображають суми визнаних втрат у кореспонденції з кредитом рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, за кредитом – списання втрат від участі в капіталі: дебет рахунку 79, кредит рахунку 96.

Розглянемо формування доходів і втрат від участі в капіталі на конкретному прикладі (таблиця 14).

**Таблиця 14**

**Кореспонденція рахунків з обліку доходів і втрат від участі в капіталі**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Одержано інвестором прибуток від участі в капіталі	30000	14	72
2	Понесені інвестором втрати від участі в капіталі	5000	96	14
3	Списано на рахунок 79 “Фінансові результати”:			
	– одержаний дохід (прибуток) від участі в капіталі	30000	72	792
	– втрати від участі в капіталі	5000	792	96

**Облік інших фінансових доходів.** Для обліку доходів, які вини-

кають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковують на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі”, призначений рахунок 73 “Інші фінансові доходи”, до якого відкривають такі субрахунки: 731 “Дивіденди одержані”, 732 “Відсотки одержані”, 733 “Інші доходи від фінансових операцій”.

На субрахунку 731 “Дивіденди одержані” узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми чи спільними.

На субрахунку 732 “Відсотки одержані” обліковують відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731, зокрема винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи тощо.

На субрахунку 733 “Інші доходи від фінансових операцій” обліковують інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 “Інші фінансові доходи”.

За кредитом рахунку 73 “Інші фінансові доходи” відображають визнану суму доходу в кореспонденції з дебетом рахунків: 14 – зарахування на приріст довгострокових фінансових інвестицій дивідендів, належних від інших підприємств; 18 – віднесення дивідендів на довгострокову дебіторську заборгованість; 30,31 – отримано дивіденди на рахунки коштів; 35 – зараховано дивіденди як поточні фінансові інвестиції; 50,60,67,68 – зараховано до інших фінансових доходів суми списаних позик, кредиторської заборгованості з учасниками та іншої кредиторської заборгованості та ін.

За дебетом рахунку 73 “Інші фінансові доходи” відображають списання інших фінансових доходів на рахунок фінансових результатів: дебет рахунку 73, кредит рахунку 79.

Аналітичний облік інших фінансових доходів ведуть за об'єктами інвестування.

**Облік фінансових витрат.** До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями.

Для обліку витрат фінансової діяльності підприємства використовують рахунок 95 “Фінансові витрати”, до якого відкривають такі субрахунки: 951 “Відсотки за кредит”, 952 “Інші фінансові витрати”.

На субрахунку 951 “Відсотки за кредит” ведуть облік витрат,

пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 “Інші фінансові витрати” ведуть облік витрат, пов'язаних із запозиченнями, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

За дебетом рахунку 95 “Фінансові витрати” обліковують суми визнаних витрат у кореспонденції з кредитом рахунків: 30,31 – оплата витрат, пов'язаних з випуском цінних паперів готівкою та шляхом перерахування коштів з рахунків банку; 50,60 – оплата витрат, пов'язаних з випуском цінних паперів за рахунок позик банку; 52 – відображення витрат, пов'язаних з випуском облігацій; 53 – нарахування орендної плати; 68 – нарахування відсотків за користування кредитами банків.

За кредитом рахунку 95 “Фінансові витрати” відображають списання фінансових витрат на рахунок фінансових результатів: дебет рахунку 79, кредит рахунку 95.

Розглянемо формування інших фінансових доходів і витрат на конкретному прикладі (таблиця 15).

Облік доходів за рахунками 72 “Дохід від участі в капіталі” і 73 “Інші фінансові доходи” ведуть у Журналі 6 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 11 сг.) та Головній книзі.

Облік витрат за рахунками 95 “Фінансові витрати” і 96 “Втрати від участі в капіталі” ведуть у Журналі 5 або 5А (для підприємств, що використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”). Сільськогосподарські підприємства облік витрат за рахунками 95, 96 ведуть у Журналі-ордері № 15 сг.

У кінці звітного періоду кредитові обороти рахунків 72,73,95,96 з відповідних Журналів (Журналів-ордерів) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунків 72,73,95,96 будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку фінансових доходів і витрат наведена на рисунку 15.

**Кореспонденція рахунків з обліку інших фінансових  
доходів і витрат**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Визнано інші фінансові доходи (крім доходів від участі в капіталі):			
	– нараховані дивіденди	3500	37	731
	– нараховані відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами	2000	37	732
	– зараховано до інших фінансових доходів списану кредиторську заборгованість	500	68	733
2	Визнано фінансові витрати (крім витрат від участі в капіталі):			
	– нараховані відсотки за користування кредитами банків	400	951	68
	– нараховані відсотки за договорами кредитування (крім банківських), фінансового лізингу	600	952	68
3	Списано на рахунок 79 “Фінансові результати”:			
	– інші фінансові доходи (3500+2000+500)	6000	73	792
	– фінансові витрати (400+600)	1000	792	95

### 12.5. Облік інших доходів і витрат звичайної діяльності

**Облік інших доходів звичайної діяльності.** Доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, обліковують на рахунку 74 “Інші доходи”. На цьому рахунку за відповідними субрахунками відображають доходи від: реалізації фінансових інвестицій; відновлення корисності активів; неопераційної курсової різниці; безоплатно одержаних активів; інші доходи від звичайної діяльності.

До рахунку 74 “Інші доходи” відкривають такі субрахунки: 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”, 742 “Дохід від віднов-

лення корисності активів”, 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”, 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів” , 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

На субрахунку 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій” обліковують доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 “ Дохід від відновлення корисності активів” обліковують доходи від відновлення корисності активів.

На субрахунку 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці” обліковують курсові різниці за активами та зобов’язаннями в іноземній валюті, які пов’язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів” обліковують доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

На субрахунку 746 “Інші доходи від звичайної діяльності” відображають інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 “Інші доходи”, зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом, сума дооцінки об’єктів необоротних активів у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

За кредитом рахунку 74 “Інші доходи” відображають збільшення (одержання) доходу в кореспонденції з дебетом рахунків: 10,11,12 – безоплатне надходження основних засобів і нематеріальних активів; 14 – відображення курсової різниці за фінансовими інвестиціями в іноземній валюті; 15 – безоплатне прийняття незавершеного будівництва; 19 – частина негативного гудвілу визнана доходом; 20 – отримано виробничі запаси від ліквідації основних засобів; 30,31 – отримано дохід від реалізації фінансових інвестицій на рахунки коштів або безоплатно одержані кошти; 34,35 – курсова різниця за короткостроковими векселями одержаними і поточними фінансовими інвестиціями в іноземній валюті; 48 – зараховано цільові внески до інших доходів;

50,51,52,53,63,64,65,67,68 – списано довгострокову позику та іншу кредиторську заборгованість; 69 – зараховано доходи майбутніх періодів до інших доходів звітного періоду та ін.

За дебетом рахунку 74 “Інші доходи” обліковують належну суму непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших обов’язкових платежів), а також списання доходів у порядку закриття даного рахунку і віднесення на рахунок фінансових результатів в кореспонденції з кредитом рахунків: 64 – нарахування податку на додану вартість, акцизного збору та інших обов’язкових платежів; 79 – списано інші доходи на рахунок фінансових результатів.

**Облік інших витрат звичайної діяльності.** До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов’язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- втрати від зменшення корисності активів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності.

Для обліку витрат, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, використовують рахунок 97 “Інші витрати” до якого відкривають такі субрахунки: 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”, 972 “Втрати від зменшення корисності активів”, 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”, 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”, 976 “Списання необоротних активів”, 977 “Інші витрати звичайної діяльності”.

На субрахунку 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій” відображають балансову вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов’язані з їх реалізацією.

На субрахунку 972 “Втрати від зменшення корисності активів” відображають втрати від зменшення корисності активів, які визнані відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”.

На субрахунку 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць” відображають втрати за активами й зобов’язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” обліковують суму знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.

На субрахунку 976 “Списання необоротних активів” відображають залишкову вартість списаних необоротних активів та витрати, пов’язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

На субрахунку 977 “Інші витрати звичайної діяльності” відображають інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 “Інші витрати”.

За дебетом рахунків 97 “Інші витрати” кореспондує з кредитом рахунків: 10,11,12,14 – відображення залишкової вартості ліквідованих необоротних активів і собівартості реалізованих довгострокових фінансових інвестицій; 15 – списання капітальних інвестицій; 18 – списання довгострокової дебіторської заборгованості; списання інших необоротних активів; 30,31 – оплата витрат з ліквідації необоротних активів; 34 – відображення дисконту за переказним векселем; 35 – відображення собівартості реалізованих поточних фінансових інвестицій; 65,66 – нарахована оплата праці з нарахуваннями працівникам, зайнятих на ліквідації основних засобів та ін.

За кредитом рахунку 97 “Інші витрати” відображають списання інших витрат звичайної діяльності на рахунок фінансових результатів: дебет рахунку 79, кредит рахунку 97.

Розглянемо формування інших доходів і витрат на конкретному прикладі (таблиця 16).

## Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів і витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Реалізація фінансових інвестицій:			
	– собівартість реалізованих фінансових інвестицій	14300	971	14,35
	– дохід від реалізації фінансових інвестицій	15400	37	741
2	Результат від зміни корисності активів, визнаних відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”:			
	– втрати від зменшення корисності активів	8000	972	10,11 та ін.
	– дохід від відновлення корисності активів	42000	10.11 та ін.	742
3	Визнано інші доходи і витрати від звичайної діяльності:			
	– суми дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	70000	10,11 та ін	746
	– інші витрати від звичайної діяльності	86000	977	різні
4	Результат від неопераційних курсових різниць:			
	– втрати від неопераційних курсових різниць	750	974	312,362 та ін.
	– дохід від неопераційних курсових різниць	950	312, 362 та ін.	744
5	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	800	975	10,11, 14,35



*Продовження таблиці 16*

1	2	3	4	5
6	Списання необоротних активів: – залишкова вартість основних засобів знос  – витрати, пов’язані з ліквідацією – доходи від ліквідації (оприбутковано матеріальні цінності)	2000 18000  500 1650	976 13 976 20	10 10 66 та ін. 746
7	Визнаний дохід від безоплатно одержаних активів	5300	10,11, 20 та ін.	745
8	Визнано інші доходи від звичайної діяльності: – від списання кредиторської заборгованості – визнання доходом вартості негативного гудвілу	400 800	63,68 19	746 746
9	Відображення дисконту за переказним векселем	250	977	34
10	Списано на рахунок 79 “Фінансові результати”: – інші доходи (15400+42000+70000+950+1650+5300+ 400+800)  – інші витрати (14300+8000+86000+750+800+2000+500+250)	136500 112600	74 793	793 97

Облік інших доходів за рахунком 74 “Інші доходи” ведуть у Журналі 6 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 11 сг.) та Головній книзі.

Облік витрат за рахунком 97 “Інші витрати” ведуть у Журналі 5 або 5А (для підприємств, що використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”). Сільськогосподарські підприємства облік інших витрат здійснюють у Журналі-ордері № 15 сг.

У кінці звітного періоду кредитові обороти рахунків 74 і 97 з відповідних Журналів (Журналів-ордерів) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунків 74, 97 будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку інших доходів і витрат наведена на рисунку 15.

## 12.6. Облік доходів і витрат від надзвичайних подій

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” **надзвичайна подія** – це подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді. До надзвичайних подій відносять стихійне лихо, техногенні катастрофи та аварії, інші надзвичайні події. В результаті надзвичайних подій виникають певні втрати і витрати по їх ліквідації. При відшкодуванні витрат унаслідок надзвичайних подій виникають відповідні доходи.

**Облік доходів від надзвичайних подій.** Для відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій, застосовується рахунок 75 “Надзвичайні доходи”, до якого відкривають такі субрахунки: 751 “Відшкодування збитків від надзвичайних подій”, 752 “Інші надзвичайні доходи”.

На субрахунку 751 “Відшкодування збитків від надзвичайних подій” відображають суми відшкодування витрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження витрат від надзвичайних подій.

На субрахунку 752 “Інші надзвичайні доходи” відображають дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій.

За кредитом рахунку 75 “Надзвичайні доходи” відображають визнані суми відшкодування, зокрема від страхових організацій, витрат від надзвичайних подій в кореспонденції з дебетом рахунків: 30 – надходження відшкодувань від надзвичайних подій у касу підприємства; 31 – надходження коштів на рахунок у банку від страхових організацій; 37 – відображення заборгованості винних осіб за відшкодуваннями; 50,60 – списання довгострокових і короткострокових позик за рахунок доходів надзвичайних подій.

За дебетом рахунку 75 “Надзвичайні доходи” відображають списання сум у порядку закриття рахунку і віднесення сум на рахунок фінансових результатів: дебет рахунку 75, кредит рахунку 79.

**Облік надзвичайних витрат.** До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов’язаних із запобіганням та ліквідацією таких

наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

Облік витрат і втрат від надзвичайних подій ведуть на рахунок 99 “Надзвичайні витрати”, до якого відкривають такі субрахунки: 991 “Втрати від стихійного лиха”, 992 “Втрати від техногенних катастроф і аварій”, 993 “Інші надзвичайні витрати”.

На субрахунку 991 “Втрати від стихійного лиха” ведуть облік втрат від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо).

На субрахунку 992 “Втрати від техногенних катастроф і аварій” обліковують втрати, понесені підприємством у результаті техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві.

На субрахунку 993 “Інші надзвичайні витрати” ведуть облік втрат від інших надзвичайних подій.

За дебетом рахунку 99 “Надзвичайні витрати” обліковують визнані витрати в кореспонденції з кредитом рахунків: 10,11,12,14,15,16,18 – списання втрачених необоротних активів; 13 – нарахування зносу по основних засобах, які використовувались при ліквідації надзвичайних подій; 20–28 – списання втрачених запасів унаслідок надзвичайних подій, а також використання матеріальних цінностей при ліквідації наслідків надзвичайних подій; 30,31,33 – оплата витрат, пов’язаних з ліквідацією наслідків надзвичайних подій; 34,35 – втрати від надзвичайних подій короткострокових векселів одержаних та поточних фінансових інвестицій; 36,37 – списання дебіторської заборгованості через надзвичайні події; 50,60 – оплата надзвичайних витрат за рахунок позик банку; 63,68 – виконання робіт сторонніми організаціями по ліквідації наслідків надзвичайних подій; 66,65 – нарахована оплата праці з нарахуваннями працівникам, зайнятих на ліквідації наслідків надзвичайних подій та ін.

За кредитом рахунку 99 “Надзвичайні витрати” відображають списання надзвичайних витрат за рахунок фінансових результатів (дебет рахунку 79, кредит рахунку 99), а також списання заборгованості за податком на прибуток (дебет рахунку 64, кредит рахунку 99). Попередньо списання відстрочених податкових активів відображають за дебетом рахунку 99 і кредитом рахунку 17 “Відстрочені податкові активи”.

Розглянемо формування доходів і втрат від надзвичайних подій

на конкретному прикладі (таблиця 17).

**Таблиця 17**

**Кореспонденція рахунків з обліку доходів і витрат  
від надзвичайних подій**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Відшкодування збитків від надзвичайних подій:			
	– надійшли суми від страхової компанії	18000	31	751
	– зараховано інші надзвичайні доходи	7000	31	752
2	Визнано втрати від надзвичайних подій:			
	– втрати від стихійного лиха	10000	991	10,20, 26 та ін.
	– втрати від техногенних катастроф і аварій	20000	992	10,20, 26 та ін.
	– інші надзвичайні витрати	1500	993	різні
3	Списано доходи і втрати від надзвичайних подій на рахунок 79 “Фінансові результати”:			
	– списано надзвичайні доходи (18000+7000)	25000	75	794
	– списано надзвичайні витрати (10000+20000+1500)	31500	794	99

Облік доходів від надзвичайних подій за рахунком 75 “Надзвичайні доходи” ведуть у Журналі 6 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 11 ст.).

Облік надзвичайних витрат за рахунком 99 “Надзвичайні витрати” ведуть у Журналі 5 або 5А (для підприємств, що використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”). Сільськогосподарські підприємства облік надзвичайних витрат ведуть у Журналі-ордері № 15 ст.

У кінці звітного періоду кредитові обороти рахунків 75 і 99 з відповідних Журналів (Журналів-ордерів) переносять до Головної кни-

ги. Обороти за дебетом рахунків 75,99 будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Загальна схема обліку надзвичайних доходів і витрат наведена на рисунку 15.

**Облік податку на прибуток.** Податок на прибуток визнається витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”.

Облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій ведуть на рахунку 98 “Податок на прибуток” за такими субрахунками: 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”, 982 “Податок на прибуток від надзвичайних подій”.

На субрахунку 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” ведуть облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, що визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування). Сума податку на прибуток від звичайної діяльності визначається на цьому субрахунку без зменшення на суму зменшення податку на прибуток, внаслідок обчислення податку на прибуток від алгебраїчної суми прибутку від звичайної діяльності та збитку від надзвичайних подій (згорнутий результат).

На субрахунку 982 “Податок на прибуток від надзвичайних подій” ведуть облік нарахованої суми податку на прибуток від надзвичайних подій.

За дебетом рахунку 98 “Податок на прибуток” відображають нараховану суму податку на прибуток в кореспонденції з кредитом рахунків: 17 – списання відстрочених податкових активів; 54 – відображення відстрочених податкових зобов’язань у випадках перевищення прибутку за даними бухгалтерського обліку над оподатковуваним прибутком; 64 – нарахування податку на прибуток.

За кредитом рахунку 98 “Податок на прибуток” відображають списання сум і включення до фінансових результатів: дебет рахунку 79, кредит рахунку 98.

Підприємства, які не ведуть рахунків класу 9 “Витрати діяльності”, здійснюють облік податку на прибуток на рахунку 85 “Інші затрати”.

Облік операцій на рахунку 98 “Податок на прибуток” здійсню-

ють у Журналі 5 або 5А (для підприємств, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) та Головній книзі. Сільськогосподарські підприємства для обліку операцій на рахунку 98 використовують Журнал-ордер № 15 сг.

### 12.7. Порядок формування фінансових результатів діяльності підприємства і відображення їх в обліку

Порядок обліку і узагальнення інформації про фінансові результати регламентуються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, 15 “Дохід”, 16 “Витрати” та іншими законодавчими актами і нормативними документами.

Узагальнюючим фінансовим результатом діяльності будь-якого підприємства є прибуток або збиток. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” дано таке визначення фінансових результатів:

**Прибуток** – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати. **Збиток** – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Розрізняють фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій. Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати призначений рахунок 79 “Фінансові результати”. Цей рахунок є операційним порівняльним. Порівнюючи доходи (кредит рахунку 79) з витратами (дебет рахунку 79) визначають фінансовий результат – прибуток чи збиток.

Сальдо рахунку 79 “Фінансові результати” (після порівняння доходів і витрат) при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” таким записом: прибуток – дебет рахунку 79, кредит рахунку 44; збиток – дебет рахунку 44, кредит рахунку 79.

До рахунку 79 “Фінансові результати” відкривають такі субрахунки: 791 “Результат операційної діяльності”, 792 “Результат фінансових операцій”, 793 “Результат іншої звичайної діяльності”, 794 “Результат надзвичайних подій”.

На субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображають в порядку закриття рахунків суми доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від

іншої операційної діяльності (рахунки 70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інший операційний дохід”):

<i>Дебет рахунку 70 “Доходи від реалізації”</i>	<i>290000 грн.</i>
<i>Дебет рахунку 71 “Інший операційний дохід”</i>	<i>37180 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”</i>	<i>327180 грн.</i>

За дебетом субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” відображають суми в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”):

<i>Дебет субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”</i>	<i>289320 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 90 “Собівартість реалізації”</i>	<i>230000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 92 “Адміністративні витрати”</i>	<i>19950 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 93 “Витрати на збут”</i>	<i>7550 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”</i>	<i>31820 грн.</i>

На субрахунку 792 “Результат фінансових операцій” визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку 792 “Результат фінансових операцій” відображають списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів:

<i>Дебет рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі”</i>	<i>30000 грн.</i>
<i>Дебет рахунку 73 “Інші фінансові доходи”</i>	<i>6000 грн.</i>
<i>Кредит субрахунку 792 “Результат фінансових операцій”</i>	<i>36000 грн.</i>

За дебетом субрахунку 792 “Результат фінансових операцій” відображають списання фінансових витрат з рахунків 95 “Фінансові витрати” та 96 “Втрати від участі в капіталі”:

<i>Дебет субрахунку 792 “Результат фінансових операцій”</i>	<i>6000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 95 “Фінансові витрати”</i>	<i>1000 грн.</i>
<i>Кредит рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі”</i>	<i>5000 грн.</i>

На субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності” визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності” відображають списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства з рахунку 74 “Інші доходи”:

*Дебет рахунку 74 “Інші доходи”* 136500 грн.  
*Кредит субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності”* 136500 грн.

За дебетом субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності” відображають списання інших витрат з рахунку 97 “Інші витрати”:

*Дебет субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності”* 112600 грн.  
*Кредит рахунку 97 “Інші витрати”* 112600 грн.

На субрахунку 794 “Результат надзвичайних подій” визначають прибуток (збиток) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунку 794 “Результат надзвичайних подій” відображають списання доходів, одержаних від надзвичайних подій з рахунку 75 “Надзвичайні доходи”:

*Дебет рахунку 75 “Надзвичайні доходи”* 25000 грн.  
*Кредит субрахунку 794 “Результат надзвичайних подій”* 25000 грн.

За дебетом субрахунку 794 “Результат надзвичайних подій” відображають списання витрат від надзвичайних подій, що обліковуються на рахунку 99 “Надзвичайні події”:

*Дебет субрахунку 794 “Результат надзвичайних подій”* 31500 грн.  
*Кредит рахунку 99 “Надзвичайні витрати”* 31500 грн.

Відобразимо суми списаних доходів і витрат діяльності підприємства на субрахунках до синтетичного рахунку 79 “Фінансові результати” і визначимо фінансовий результат (рисунки 16):

1. Прибуток від звичайної діяльності (за субрахунками 791, 792, 793) становить 91760 грн. ( $327180 - 289320 + 36000 - 6000 + 136500 - 112600$ ).

2. Втрати від надзвичайних подій (за субрахунком 794) становлять 6500 грн. ( $31500 - 25000$ ).

3. Нараховано податок на прибуток (у розмірі 25 відсотків від оподаткованого прибутку) в сумі 21315 грн. ( $(91760 - 6500) \times 0,25$ ). При цьому робиться такий бухгалтерський запис:

*Дебет рахунку 98 “Податок на прибуток”* 21315 грн.  
*Кредит рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”* 21315 грн.

4. У кінці звітної періоду сума нарахованого податку на прибуток списується на рахунок фінансових результатів:

*Дебет рахунку 79 “Фінансові результати”* 21315 грн.  
*Кредит рахунку 98 “Податок на прибуток”* 21315 грн.



5. Після цього визначається чистий фінансовий результат звіт-ного періоду:  $524680 - 460735 = 63945$  грн.

У наведеному прикладі підприємство одержало прибуток у сумі 63945 грн., який буде списано з рахунку 79 “Фінансові результати” на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”:

*Дебет рахунку 79 “Фінансові результати”* 63945 грн.  
*Кредит рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”* 63945 грн.

Субрахунок 791 “Результат операційної діяльності”			
Дебет		Кредит	
Рахунок 90		Рахунок 70	
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
230000	230000	290000	290000
→	230000	←	290000
Рахунок 92		Рахунок 71	
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
19950	19950	37180	37180
→	19950	←	37180
Рахунок 93			
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>		
7550	7550		
→	7550		
Рахунок 94			
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>		
31820	31820		
→	31820		
Оборот:		Оборот:	
289320		327180	

Субрахунок 792 “Результат фінансових операцій”			
Дебет		Кредит	
Рахунок 95		Рахунок 73	
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
1000	1000	6000	6000
→	1000	←	6000
Рахунок 96		Рахунок 72	
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
5000	5000	30000	30000
→	5000	←	30000
Оборот:		Оборот:	
6000		36000	

**Рис. 16. Схема обліку доходів і витрат діяльності підприємства**

## *визначення фінансових результатів*

### Субрахунок 793 "Результат іншої звичайної діяльності"

Дебет		Кредит	
Рахунок 97		Рахунок 74	
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
112600	112600	136500	136500
Оборот:		Оборот:	
112600		136500	

### Субрахунок 794 "Результат надзвичайних подій"

Дебет		Кредит	
Рахунок 99		Рахунок 75	
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
31500	31500	25000	25000
Оборот:		Оборот:	
31500		25000	

### Рахунок 79 "Фінансові результати"

Дебет		Кредит	
Рахунок 98		Рахунок 44	
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
21315	21315	63945	63945
Оборот:		Оборот:	
460735		524680	

289320	327180
6000	36000
112600	136500
31500	25000
Оборот:	
524680	

***Продовження рис. 16. Схема обліку доходів і витрат діяльності підприємства та визначення фінансових результатів***

Облік фінансових результатів здійснюють у Журналі 6 (за рахунком 79 “Фінансові результати”), Журналі 7 (за рахунком 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”) та Головній книзі. Сільськогосподарські підприємства облік операцій за рахунком 79 ведуть у Журналі-ордері № 11 сг., а за рахунком 44 – у Журналі-ордері № 12 сг.

У кінці звітного періоду кредитові обороти рахунків 79 і 44 з відповідних Журналів (Журналів-ордерів) переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунків 79, 44 будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Якими нормативними документами регламентується облік доходів і витрат?
2. Як класифікують доходи і витрати?
3. За яких умов визнаються доходи?
4. За яких умов визнаються витрати?
5. Як ведуть облік доходів і витрат від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг?
6. Як ведуть облік інших операційних доходів і витрат?
7. Як обліковують доходи і витрати від участі в капіталі?
8. Як обліковують інші фінансові доходи і фінансові витрати?
9. Як ведуть облік інших доходів і витрат звичайної діяльності?
10. Як ведуть облік доходів і витрат від надзвичайних подій?
11. Який порядок формування фінансових результатів діяльності підприємства і відображення їх в обліку?
12. Який порядок ведення бухгалтерських регістрів доходів, витрат і фінансових результатів?

## Розділ 13. БУХГАЛТЕРСЬКА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

### 13.1. Звітність, її суть і класифікація

**Звітність** являє собою систему взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що характеризують фінансовий і майновий стан підприємства за звітний період. Вона є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку. Складанням звітності завершується повний цикл облікової роботи на підприємстві.

Звітність є важливим джерелом інформації для проведення економічного аналізу, планування і прогнозування господарської діяльності. Використовуючи дані звітності, виявляють причини невиконання виробничої програми, встановлюють невикористані резерви виробництва і намічають конкретні шляхи підвищення його ефективності, зміцнення фінансового стану підприємства.

Показники звітності широко використовуються органами державної статистики для проведення різних розробок і визначення основних напрямів розвитку країни на перспективу.

Звітність повинна забезпечити прийняття обґрунтованих управлінських рішень, тому до неї ставляться такі вимоги: достовірність і точність звітних показників, ясність і доступність розумінню користувачів, порівнянність звітних показників з прогнозованими, своєчасність представлення звітності і її економічність.

Звітність буває різних видів, складається і представляється у різні періоди, містить інформацію одного підприємства і декількох підприємств, призначена як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів. Виходячи з цього, звітність класифікують за видами, строками складання і подання, ступенем узагальнення зведеної інформації та за користувачами звітної інформації (рисунок 17).

За видами звітність поділяють на оперативну, статистичну, бухгалтерську (фінансову) і податкову.

Оперативна звітність складається за даними оперативного обліку і містить інформацію про найбільш важливі показники за короткі проміжки часу: денний виробіток продукції та її збут, заготівля сировини і матеріалів та ін.

Статистична звітність відображає масові явища і процеси, ґрунтується на даних статистичного обліку.

Бухгалтерська звітність відображає наростаючим підсумком майнове та фінансове становище господарюючого суб'єкта, результати господарської діяльності за звітний період (місяць, квартал, рік) і ґрунтується на даних синтетичного і аналітичного обліку. Показники бухгалтерської звітності узагальнюються у грошовому виразі.

Податкова звітність ґрунтується і складається за даними податкового обліку.

За строками складання і подання звітність поділяють на поточну (проміжну) і річну. Поточна звітність включає звіти за місяць (або більш коротші терміни), квартал. Річна звітність охоплює відповідні звітні форми річного звіту підприємства.



**Рис. 17. Класифікація звітності**

За ступенем узагальнення зведеної інформації бухгалтерська звітність складається за даними одного підприємства, декількох підприємств (зведена фінансова звітність), головного підприємства і його дочірніх підприємств (консолідована фінансова звітність).

За користувачами звітної інформації розрізняють внутрішню і зовнішню звітність. Внутрішня звітність призначена для внутрішніх користувачів, використовується керівниками і спеціалістами для проведення аналізу ходу виробничих процесів і управління ними з метою запобігання негативним явищам та підвищення ефективності виробництва. До внутрішньої звітності відносять оперативні зведення про виконання важливих робіт, звіти матеріально відповідальних осіб, виробничі звіти підрозділів тощо. Дані внутрішньої звітності ґрунтуються на інформації, зафіксованої в первинних і зведених документах, довідках, оперативних зведеннях. Зовнішня звітність призначена для зовнішніх користувачів (інвесторів, кредитних установ, податкових і інших організацій, осіб).

Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, називають фінансовою звітністю. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року).

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців.

Фінансову звітність складають і подають всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік згідно з законодавством.

Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність за спрощеною системою.

## 13.2. Бухгалтерська фінансова звітність

### **Загальні вимоги та порядок подання фінансової звітності.**

Вимоги щодо складання і подання фінансової звітності регламентуються Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а також Порядком подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 (з наступними змінами і доповненнями від 12.10.2000 р. № 1543; від 31.12.2004 р. № 1777; від 26.05.2005 р. № 384; від 27.04.2006 р. № 601).

Під час підготовки фінансової звітності, формування її показників необхідно дотримуватись таких принципів:

- обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

- послідовності, який передбачає постійне із року в рік застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

- 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 відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;

- превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій оцінці;
- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Фінансова звітність подається:

- органам, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- органам державної статистики згідно із законодавством;
- органам Державного казначейства щодо використання бюджетних асигнувань;
- фінансовим відділам райдержадміністрацій, міськвиконкомів та фінансовим управлінням обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів.

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року.

Місячний звіт про використання бюджетних асигнувань подається підприємствами не пізніше 5 числа місяця, наступного за звітним, квартальний – не пізніше 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річний – не пізніше 22 січня наступного за звітним року.

Об'єднання підприємств, утворені на добровільних засадах, подають власну та зведену фінансову звітність, якщо це передбачено



установчими документами, Мінекономіки і Мінфіну щокварталу не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та щороку не пізніше 15 квітня наступного за звітним року. В такому ж порядку подають власну і зведену фінансову звітність об'єднання підприємств, утворені за рішенням Кабінету Міністрів України або центрального органу виконавчої влади, який здійснює управління майном підприємств.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний Баланс та у випадках, передбачених законами, публікує його протягом 45 днів.

Відкриті акціонерні товариства зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

**Періодична бухгалтерська звітність.** Основу періодичної бухгалтерської звітності складає квартальна звітність. До складу квартальної звітності входить Баланс підприємства і Звіт про фінансові результати. Квартальна бухгалтерська звітність подається не пізніше 25 числа наступного місяця за звітним періодом органу управління підприємством (управлінню агропромислового розвитку), засновникам підприємства, податковій адміністрації, органу державної статистики, банківській установі (при залученні кредитних коштів).

Крім зазначених звітних документів, сільськогосподарські підприємства подають в податкову адміністрацію відповідну звітність по податках і зборах.

У кварталному Балансі залишки показують по статтях на початок року і на кінець звітного періоду (кварталу) у тис. грн. Основою для його складання є Головна книга. У зв'язку з тим, що сільськогосподарські підприємства фактичну собівартість продукції визначають в кінці року, окремі статті кварталного Балансу мають розрахунковий характер (затрати, фінансовий результат, продукція та ін.).

Одночасно з кварталним Балансом подається Звіт про фінансові результати. Для заповнення звіту використовують дані Головної

книги, Журналів-ордерів і Відомостей до них, інших реєстрів, в яких ведуть рахунки доходів і витрат. Так як фінансовий результат визначається в кінці звітного року, у кварталному звіті цей показник визначають розрахунковим методом.

Періодична бухгалтерська звітність підписується керівником і головним бухгалтером підприємства, які несуть відповідальність за достовірність її показників.

**Організація робіт і складання річної бухгалтерської (фінансової) звітності.** Складання річної бухгалтерської звітності є завершальним етапом в організації звітності, тому від його проведення залежить достовірність звітних показників. Річна звітність вимагає проведення певних підготовчих робіт, а саме: інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, коштів, незавершеного виробництва; взаємозвірки розрахунків з різними підприємствами; визначення фактичної собівартості продукції, робіт і послуг та закриття рахунків з обліку витрат; проведення індексації залишків основних засобів та нематеріальних активів і інших товарно-матеріальних цінностей; регулювання залишків валютних коштів на дату складання звітності та інші важливі роботи.

Спочатку проводять інвентаризацію всіх цінностей, результати інвентаризації відображають на рахунках бухгалтерського обліку. Перевіряють правильність записів у реєстрах бухгалтерського обліку і виправляють виявлені помилки.

Відповідальним етапом є проведення робіт по визначенню фактичної собівартості продукції, списанню калькуляційних різниць і закриттю затратних рахунків. На сільськогосподарських підприємствах розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється в такій послідовності:

- 1) розподіляються між окремими об'єктами обліку витрати на утримання необоротних активів;
- 2) визначається фактична собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;
- 3) розподіляються загальні витрати на зрошення та осушення земель, їх вапнування та гіпсування, утримання полезахисних смуг;
- 4) списується на сільськогосподарські культури, що запилюються, частина витрат бджільництва;
- 5) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних втрат;

- 6) розподіляються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати;
- 7) підраховується загальна сума виробничих витрат по об'єктах обліку;
- 8) визначається фактична собівартість продукції рослинництва;
- 9) розподіляються витрати з утримання кормоцехів;
- 10) визначається фактична собівартість продукції тваринництва;
- 11) визначається фактична собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки сільськогосподарської продукції;
- 12) визначається собівартість товарної продукції рослинництва, тваринництва та підсобних промислових виробництв.

У кінці року після визначення фактичної собівартості продукції, робіт і послуг списують калькуляційні різниці (доводять планову собівартість до рівня фактичних витрат). В результаті рахунки по обліку витрат на виробництво закривають, крім рахунків, по яких залишається незавершене виробництво. Визначають залишки по кожному рахунку Головної книги. Після цього приступають безпосередньо до складання форм річної звітності.

### 13.3. Коротка характеристика форм фінансової звітності

Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до річної фінансової звітності та додатки до приміток. Суб'єкти малого підприємництва і представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності складають скорочену за показниками фінансову звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Однією з основних форм бухгалтерської звітності є **“Баланс” (форма № 1)**, який складається за даними залишків по дебету і кредиту синтетичних рахунків на початок і кінець звітного періоду, взятих з Головної книги. Дані вступного балансу повинні відповідати даним затвердженого заключного балансу за період, що передував звітному, розбіжності повинні бути пояснені. При складанні балансу важливе значення має дотримання загальних принципів оцінки акти-

вів і пасивів, що регламентується національними положеннями (стандартами).

Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття статей балансу визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”. У балансі відображаються активи, зобов’язання та власний капітал підприємства. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов’язань та власного капіталу.

Більшість статей балансу відображають активи і пасиви по окремо взятих синтетичних рахунках. Тільки незначна кількість статей охоплює інформацію про залишки двох або декількох рахунків (незавершене будівництво, основні засоби, виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків, інша поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти, інші оборотні активи, інші довгострокові фінансові зобов’язання, інші довгострокові зобов’язання, інші поточні зобов’язання). Це дає змогу реально оцінити фінансовий стан підприємства як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам інформації.

При складанні цієї форми необхідно звернути увагу на регулюючі статті в балансі. Так, до підсумку активу балансу включається:

- залишкова вартість нематеріальних активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації (наводиться в дужках);

- залишкова вартість основних засобів, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу (наводиться в дужках);

- справедлива або залишкова (первісна чи переоцінена) вартість за мінусом накопиченої амортизації (наводиться в дужках) довгострокових біологічних активів;

- чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів (наводиться в дужках).

До підсумку пасиву балансу включається:

- сума непокритого збитку (наводиться в дужках) і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу;

- сума неоплаченого капіталу (наводиться в дужках) і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу;

– сума вилученого капіталу (наводиться в дужках) і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Проаналізувавши основні показники балансу зовнішні користувачі приймають рішення щодо інвестування даного підприємства, надання йому кредитів, постачання матеріальними ресурсами. Дані аналізу використовуються внутрішніми користувачами з метою пошуку резервів щодо підвищення ефективності господарської діяльності і зміцнення фінансового стану підприємства.

Важливою формою звітності є **“Звіт про фінансові результати” (форма № 2)**, яка характеризує кінцевий результат фінансово-господарської діяльності підприємства.

Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”. Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Дана форма включає три розділи. У першому розділі “Фінансові результати” відображають, поступовим зіставленням доходів і витрат, фінансові результати від звичайної діяльності (операційної, інвестиційної і фінансової) та надзвичайної діяльності, а також чистий фінансовий результат (прибуток чи збиток) за звітний період. Для заповнення першого розділу використовують дані рахунків доходів (клас 7 “Доходи і результати діяльності”) і витрат (класи 8 “Витрати за елементами”, 9 “Витрати діяльності”).

Розрахунок фінансових результатів проводять у такій послідовності:

– спочатку визначають валовий фінансовий результат (прибуток, збиток) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг) шляхом порівняння доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (без податків, зборів та інших вирахувань з доходу) із собівартістю реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг;

– визначають фінансовий результат від операційної діяльності – до валового прибутку додають інші операційні доходи, доходи від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції і віднімають адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати та витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції. У разі отримання підпри-

ємством валового збитку – визначають фінансовий результат у такому порядку: до валового збитку додають відповідні операційні витрати і віднімають відповідні операційні доходи;

– визначають фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування – до прибутку від операційної діяльності додають дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи і від цієї суми віднімають фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати. У разі отримання підприємством збитку від операційної діяльності – визначають фінансовий результат у такому порядку: до збитку від операційної діяльності додають відповідні витрати і віднімають доходи;

– фінансовий результат від звичайної діяльності розраховується як різниця між фінансовим результатом (прибутком) від звичайної діяльності до оподаткування і податком на прибуток від цієї діяльності;

– розраховують чистий фінансовий результат (прибуток, збиток) з врахуванням результату від надзвичайних подій – визначається як алгебраїчна сума фінансових результатів від звичайної діяльності і надзвичайних подій (при цьому враховується податок з надзвичайного прибутку).

У другому розділі “Елементи операційних витрат” показують операційні витрати за елементами: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Цей розділ заповнюється при використанні рахунків класу 8 “Витрати за елементами” (80,81,82,83,84), а якщо підприємство не застосовує даних рахунків – за допомогою вибірок з облікових реєстрів відповідних витрат.

У третьому розділі “Розрахунок показників прибутковості акцій” розраховується чистий прибуток і скоригований чистий прибуток на одну просту акцію та дивіденди на акцію. Цей розділ заповнюють акціонерні товариства, прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах.

Форму № 2 заповнюють на підставі реєстрів з обліку доходів і витрат від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та надзвичайних подій.

**“Звіт про рух грошових коштів” (форма № 3)** являє собою розшифровку руху коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Чистий рух коштів за звітний період визначається

ся як алгебраїчна сума чистого руху коштів операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”. Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

У формі № 3 відображають за відповідними розділами:

1. Рух коштів у результаті операційної діяльності – суму отриманого прибутку чи збитку від звичайної діяльності до оподаткування. Суму цього прибутку коригують на: амортизацію необоротних активів; збільшення (зменшення) забезпечень; збиток чи прибуток від нереалізованих курсових різниць; збиток чи прибуток від неопераційної діяльності; витрати на сплату відсотків. Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах визначають як алгебраїчний підсумок попередніх статей. Суму грошових коштів від операційної діяльності розраховують шляхом порівняння підсумків попередніх статей за надходженням і видатком. Враховуючи сплачені відсотки і податки (їх віднімають, якщо сума грошових коштів від операційної діяльності записана у графі “надходження” або додають, якщо сума грошових коштів від операційної діяльності записана у графі “видаток”), визначають чистий рух коштів до надзвичайних подій. Чистий рух коштів від операційної діяльності розраховується як алгебраїчна сума статей “Чистий рух коштів до надзвичайних подій” і “Рух коштів від надзвичайних подій”.

2. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності – реалізацію фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; отримані відсотки, дивіденди; інші надходження; придбання фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; інші платежі. Чистий рух коштів до надзвичайних подій визначають шляхом порівняння алгебраїчної суми надходжень з видатком попередніх статей другого розділу. Врахувавши рух коштів від надзвичайних подій – визначають чистий рух коштів від інвестиційної діяльності.

3. Рух коштів у результаті фінансової діяльності – надходження власного капіталу, отримані позики та інші надходження порівнюють із сумою погашених позик, сплачених дивідендів та інших платежів. У результаті цього отримують чистий рух коштів до надзвичайних

подій, а враховуючи рух коштів від надзвичайних подій – чистий рух коштів від фінансової діяльності.

Чистий рух коштів за звітний період розраховують за підсумками трьох розділів чистого руху коштів від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.

Для заповнення форми № 3 використовують регістри синтетичного і аналітичного обліку майже за всіма рахунками бухгалтерського обліку, оскільки у цій формі узагальнюється облікова інформація про зміни як активів підприємства, так і джерел їх утворення (власного капіталу і зобов'язань).

Проаналізувавши показники звіту про рух грошових коштів можна встановити, звідки (за рахунок якого виду діяльності) підприємство одержує найбільше коштів та куди їх направлено, чи воно платоспроможне, який його загальний фінансовий стан.

У **“Звіті про власний капітал” (форма № 4)** наводять дані за видами капіталу (статутний, пайовий, додатковий, резервний, нерозподілений прибуток, неоплачений і вилучений капітал): наявність на початок року; коригування власного капіталу у зв'язку із зміною облікової політики, виправленням помилок, іншими змінами; переоцінку активів (дооцінку та уцінку); чистий прибуток чи збиток за звітний період; розподіл чистого прибутку; внески учасників; вилучення капіталу; інші зміни в капіталі (списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи). Підрахувавши зміни у власному капіталі за всіма статтями дістають загальний підсумок змін у капіталі. Шляхом додавання загального підсумку змін у капіталі до скоригованого залишку на початок року визначають залишки на кінець року за видами капіталу.

Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття статей цього звіту визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”. Метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Якщо у першому розділі пасиву балансу “Власний капітал” наводяться дані про залишки на початок і кінець звітного періоду усіх видів власного капіталу, то у формі № 4 “Звіт про власний капітал” дається розшифровка змін у власному капіталі (коригування внаслідок зміни облікової політики, переоцінка активів, розподіл прибутку, внески учасників, вилучення капіталу, інші зміни в капіталі). Для за-



повнення звіту про власний капітал використовують дані балансу, звіту про фінансові результати, дані аналітичного і синтетичного обліку.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі Балансу (форма № 1-м) та Звіту про фінансові результати (форма № 2-м). Зміст, форма та порядок заповнення відповідних форм визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства”.

До фінансової звітності додаються **Примітки (форма №5)**, що розкривають: облікову політику підприємства; інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами); інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

У формі № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” відображають за відповідними розділами:

1. Нематеріальні активи – наявність та рух нематеріальних активів за їх групами відповідно до субрахунків рахунку 12 “Нематеріальні активи”: права користування природними ресурсами; права користування майном; права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське та суміжні з ним права; інші нематеріальні активи.

2. Основні засоби – наявність та рух основних засобів за їх групами, що співпадають із переліком субрахунків рахунку 10 “Основні засоби” і 11 “Інші необоротні матеріальні активи”: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки та споруди; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади та інвентар; тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи. Крім цього, наводиться інформація про одержані основні засоби у фінансову оренду та передачі в операційну оренду. У залишках і за всіма напрямками руху наводиться первісна (переоцінена) вартість і знос.

3. Капітальні інвестиції – проведені капітальні інвестиції за рік і на кінець року за видами відповідно до субрахунків рахунку 15 “Капітальні інвестиції”: капітальне будівництво; придбання (виготовлен-

ня) основних засобів; придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів; придбання (створення) нематеріальних активів; придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів.

4. Фінансові інвестиції – окремо довгострокові і поточні (фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в асоційовані і дочірні підприємства, спільну діяльність; інші фінансові інвестиції в частки і паї у статутному капіталі інших підприємств, акції, облигації).

5. Доходи і витрати – окремо доходи і витрати: інші операційні (операційна курсова різниця, реалізація інших оборотних активів, штрафи, пені, неустойки, утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення, інші доходи і витрати); від участі в капіталі (в асоційовані і дочірні підприємства, спільну діяльність); інші фінансові (проценти, фінансова оренда активів, інші фінансові доходи і витрати); інші (реалізація необоротних активів, реалізація майнових комплексів, неопераційна курсова різниця, безоплатно одержані активи, списання необоротних активів, інші доходи і витрати). Для заповнення цього розділу використовують рахунки класів 7 “Доходи і результати діяльності” і 9 “Витрати діяльності”.

6. Грошові кошти – наявність коштів на кінець року в касі, на поточному рахунку в банку, на інших рахунках в банку (акредитиви, чекові книжки), грошові кошти в дорозі, еквіваленти грошових коштів. Облікову інформацію для заповнення цього розділу беруть із рахунків коштів: 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти”.

7. Забезпечення і резерви – наявність та рух сум забезпечення майбутніх витрат і платежів: на виплату відпусток працівникам, на додаткове пенсійне забезпечення, на виконання гарантійних зобов'язань, на реконструкцію, на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо. Окремим рядком виділяють резерв сумнівних боргів. При цьому використовують дані рахунків 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, 38 “Резерв сумнівних боргів”.

8. Запаси – балансову вартість на кінець року і переоцінку за рік (дооцінку, уцінку) за видами запасів: сировина і матеріали, куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, тварини на вирощуванні та відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, готова продукція, товари. Для заповнення цього розділу використовують рахунки 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”, 22

“Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція” (27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”), 28 “Товари” класу 2 “Запаси”.

9. Дебіторська заборгованість – наявність дебіторської заборгованості на кінець року і в тому числі за строками непогашення (до 3 місяців, від 3 до 6 місяців, від 6 до 12 місяців) окремо по заборгованості за товари, роботи, послуги і за іншою поточною дебіторською заборгованістю. При цьому використовують дані рахунків поточної дебіторської заборгованості.

10. Нестачі і втрати від псування цінностей – відображають виявлену суму нестач і втрат за рік, списання сум на винних осіб та суми, за якими на кінець року не прийняте остаточне рішення (залишені суми на позабалансовому рахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”).

11. Будівельні контракти – відображають дохід за будівельними контрактами за звітний рік, заборгованість на кінець звітного року (замовників, замовникам, з авансів отриманих), суму затриманих коштів на кінець року, вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами.

12. Податок на прибуток – відображають суму поточного податку на прибуток, відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов’язання тощо.

13. Використання амортизаційних відрахувань – відображають суму нарахованих амортизаційних відрахувань за звітний рік та їх використання: на будівництво об’єктів, придбання та поліпшення основних засобів, нематеріальних активів тощо.

14. Біологічні активи – відображають окремо за первісною і справедливою вартістю (залишок на початок року, надійшло і вибуло, залишок на кінець року) довгострокові і поточні біологічні активи за їх групами. Якщо біологічні активи обліковуються за первісною вартістю, окремими графами показують втрати від зменшення корисності або вигоди відновлення корисності. Якщо біологічні активи обліковуються за справедливою вартістю, окремою графою передбачають зміни вартості за рік. По довгострокових біологічних активах, які обліковуються за первісною вартістю, крім цього, відображають накопичену амортизацію (на початок року і по вибулих об’єктах) та нараховану амортизацію за звітний рік.

15. Фінансові результати від первісного визнання і реалізації сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів – розраховують окремо фінансовий результат від первісного визнання і від реалізації продукції та додаткових біологічних активів рослинництва і тваринництва в цілому та за їх видами.

Для заповнення форми № 5 використовують регістри синтетичного та аналітичного обліку більшості рахунків діючого Плану рахунків, зокрема всі Журнали (Журнали-ордери), більшість Відомостей до них, Головну книгу, бухгалтерські довідки, аркуші-розшифровки тощо.

Крім цього, згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами” підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ), якщо підприємство зобов’язано оприлюднювати річну фінансову звітність або підприємство займає монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, складають **Додаток до Приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” (форма № 6)**. В додатку формується інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов’язання пріоритетних і допоміжних звітних сегментів (господарського, географічного виробничого, географічного збутового тощо).

Фінансова звітність суб’єктів малого підприємництва включає “Баланс” (форма № 1-м) і “Звіт про фінансові результати” (форма № 2-м). Зміст, форма і порядок складання фінансової звітності малого підприємництва визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”.

Відповідно до цього положення, малі підприємства складають фінансову звітність за спрощеними формами.

У формі № 1-м “Баланс” окремі статті активу і пасиву балансу об’єднані: основні засоби і нематеріальні активи; довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи та інші необоротні активи; виробничі запаси, тварини на вирощуванні та відгодівлі, незавершене виробництво; готова продукція і товари; забезпечення наступних витрат і цільове фінансування відображені однією статтею; однією статтею відображені довгострокові зобов’язання та ін.

У формі № 2-м “Звіт про фінансові результати” передбачений тільки один розділ, в якому наведені дані про дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та чистий дохід від реалізації продукції (за мінусом непрямих податків та інших вирахувань з доходу). Додавши до чистого доходу від реалізації продукції інші операційні, інші звичайні і надзвичайні доходи отримують всього чистих доходів. Усього витрат визначають як алгебраїчна сума матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації, інших операційних витрат, інших звичайних витрат, надзвичайних витрат, податку на прибуток. До цього підсумку додають або віднімають (при зменшенні залишків) залишок незавершеного виробництва і готової продукції. Порівнявши всього чистих доходів із витратами, дістають чистий фінансовий результат (прибуток чи збиток).

Для заповнення форм № 1-м і № 2-м малі підприємства використовують реєстри синтетичного та аналітичного обліку спрощеної форми обліку або діючої форми обліку для всіх підприємств.

Сільськогосподарські підприємства, крім розглянутих вище форм фінансової звітності, складають спеціалізовану форму № 50-сг. “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств”. Дана форма складається із трьох розділів.

У I розділі “Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції” приводяться дані про кількість виробленої і реалізованої продукції, її собівартість і дохід (виручку) від реалізації. Дані наводяться за окремими видами продукції рослинництва і тваринництва. Окремим рядком відображається інформація про реалізовані послуги у сільському господарстві. Окремим рядком виділена продукція рибництва, яка не включається в загальний підсумок. У довідці 1 “Структура виробничої собівартості за видами сільськогосподарської продукції” дається розшифровка виробничої собівартості за основними видами продукції рослинництва і тваринництва у розрізі статей витрат.

У II розділі “Витрати на основне виробництво” приводиться всього витрат на виробництво продукції рослинництва і тваринництва за економічними елементами: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріальні затрати (за видами); амортизація; інші витрати (включаючи плату за оренду).

У III розділі “Державна підтримка сільського господарства” відображають інформацію про отримані підприємством кошти на підтримку та розвиток сільськогосподарського виробництва за рахунок

бюджетних дотацій і податку на додану вартість за всіма видами (напрямами) державної підтримки. До цих даних включаються суми, які фактично надійшли протягом звітного року.

У довідці 2 (підпункт а) “Середньооблікова чисельність працівників” відображають середньооблікову чисельність працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві, в тому числі у рослинництві і тваринництві. Цей показник необхідний для визначення продуктивності праці працівників, зайнятих сільськогосподарським виробництвом.

У довідці 2 (підпункт б) “Землекористування протягом звітного року” приводяться дані про наявність всього сільськогосподарських угідь і в тому числі ріллі. Земля, що здана в оренду в даному розділі не показується.

Форма № 50-сг. заповнюється на підставі даних Виробничих звітів, реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, Головної книги, інших розрахункових таблиць і довідок.

Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюється Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

За правильність наведених у звітності даних несуть відповідальність керівник та бухгалтер, а при відсутності на підприємстві бухгалтерської служби – спеціаліст, який веде облік. Вони підписують кожну звітну форму.

З метою забезпечення доступності, гласності та відкритості для зацікавлених користувачів (бірж, покупців, постачальників, інвесторів та ін.) річна фінансова звітність підприємств є відкритою для опублікування, крім випадків, передбачених законодавством, а її достовірність підтверджує аудиторська організація.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Якими нормативними документами регламентується порядок складання і представлення фінансової звітності?
2. Які підготовчі роботи проводять перед складанням річної звітності?
3. Який порядок закриття рахунків на сільськогосподарських підприємствах перед складанням річної звітності?
4. Дайте характеристику основних форм річної звітності.
5. Які форми фінансової звітності складають малі підприємства?

## Розділ 14. ОБЛІК НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ

### 14.1. Економічний зміст позабалансових рахунків та їх призначення

Крім балансових рахунків в обліку застосовують такі, які не входять до балансу, облічуються за балансом і їх суми в підсумок балансу не включаються. Такі рахунки називають позабалансовими. На позабалансових рахунках обліковують засоби, які тимчасово перебувають на підприємстві, але йому не належать, та інші засоби і джерела, які не відображаються на балансових рахунках. Згідно з існуючим положенням такі засоби обліковуються на балансі того підприємства, кому вони належать. Це дає змогу уникнути необґрунтованого повторного обліку тих самих об'єктів. Сюди відносять усі рахунки класу 0 "Позабалансові рахунки".

Особливістю позабалансових рахунків є те, що облік операцій ведуть на них не способом подвійного запису, а за простою схемою: на здійснену господарську операцію тільки один рахунок дебетується або кредитується в залежності від змісту операції і виду майна (засоби чи джерела). Ці рахунки не кореспондують ні між собою, ні з іншими балансовими рахунками.

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

- цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти операційної оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);
- умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо);
- бланків суворого обліку;
- списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками);
- амортизаційних відрахувань.

Бухгалтерський облік указаних цінностей, амортизаційних відрахувань, умовних прав і зобов'язань ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних

прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості, нарахування і використання амортизаційних відрахувань проводиться тільки на одному позабалансовому рахунку з зазначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Товарно-матеріальні цінності відображаються за договірною вартістю або за вартістю, що вказана у приймально-передавальних актах. Орендовані основні засоби відображаються за вартістю, що вказана в договорах операційної оренди. Бланки суворого обліку відображаються за умовною вартістю в установленому порядку. Умовні права й зобов'язання відображаються за вартістю, вказаною в документах про гарантії і зобов'язання.

Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображена на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного класу.

## **14.2. Облік орендованих необоротних активів**

Для позабалансового обліку орендованих необоротних активів використовують рахунок 01 "Орендовані необоротні активи".

На цьому рахунку обліковують активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі договорів операційної оренди (лізингу) та обліковуються на балансі орендодавця.

Прийняті в операційну оренду основні засоби і нематеріальні активи зараховуються на позабалансовий рахунок 01 "Орендовані необоротні активи" за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі операційної оренди.

Збільшення залишку рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" відбувається при прийнятті на облік основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані в операційну оренду: дебет рахунку 01 "Орендовані необоротні активи".

Зменшення залишку на рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" відбувається при їх поверненні орендодавцю та у випадках перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані необоротні активи на баланс: кредит рахунку 01 "Орендовані необоротні активи".



Аналітичний облік орендованих необоротних активів ведеться за видами активів.

### **14.3. Облік активів, що перебувають на відповідальному зберіганні**

Для позабалансового обліку активів, що перебувають на відповідальному зберіганні, призначено рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні”.

Рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні” використовують для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління.

Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Усі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, інвентаризуються в порядку і строки, передбачені для власних цінностей.

Позабалансовий рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні” має такі субрахунки: 021 “Устаткування, прийняте для монтажу”; 022 “Матеріали, прийняті для переробки”; 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”; 024 “Товари, прийняті на комісію”; 025 “Майно в довірчому управлінні”.

На позабалансовому рахунку 021 “Устаткування, прийняте для монтажу” обліковуються підрядною організацією обладнання, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності, які надійшли від замовника та прийняті для монтажу: дебет субрахунку 021 “Устаткування, прийняте для монтажу”. Аналітичний облік обладнання, устаткування та інших товарно-матеріальних цінностей, прийнятих для монтажу, ведеться за замовниками, за видами товарно-матеріальних цінностей, окремими об’єктами й агрегатами та місцями їх розташування. Облік затрат на монтаж цих цінностей здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості самих цінностей, прийнятих для монтажу). Після завершення монтажних робіт обладнання, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності списуються з кредиту субрахунку 021 “Устаткування, прийняте для монтажу”.

На позабалансовому субрахунку 022 “Матеріали, прийняті для переробки” ведуть облік надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не

оплачуються одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді): надходження давальницької сировини – дебет субрахунку 022; списання давальницької сировини після її переробки – кредит 022. Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки. Облік затрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника).

На позабалансовому субрахунку 023 “Матеріальні цінності на відповідальності зберігання” ведуть облік прийнятих на відповідальне зберігання товарно-матеріальних цінностей з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але не сплачених товарно-матеріальних цінностей, заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних товарно-матеріальних цінностей більше, ніж вказано у видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальності зберігання, оформлених охоронними розписками та не вивезених з причин, не залежних від підприємства тощо: на прийняті цінності – дебет субрахунку 023; при вибутті цінностей – кредит субрахунку 023. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться по підприємствах-власниках, за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальності зберігання, мають зберігатися окремо від власних.

На позабалансовому субрахунку 024 “Товари, прийняті на комісію” обліковують одержані товари в межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари: при прийнятті товарів на комісію – дебет субрахунку 024; після їх реалізації – кредит субрахунку 024. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами.

На позабалансовому субрахунку 025 “Майно в довірчому управлінні” обліковується майно, що надійшло в довірче управління, а також товарно-матеріальні цінності, які надійшли повіреному при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення від третіх осіб: при надходженні – дебет субрахунку 025; при вибутті –

кредит субрахунку 025. Аналітичний облік ведеться за об'єктами, товарно-матеріальними цінностями, місцезнаходженнями та власниками.

#### **14.4. Облік контрактних зобов'язань, непередбачених активів і зобов'язань**

**Облік контрактних зобов'язань.** Для обліку контрактних зобов'язань призначено позабалансовий рахунок 03 “Контрактні зобов'язання”.

Цей рахунок використовують для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах, а також контролю за їх виконанням.

На позабалансовому рахунку 03 “Контрактні зобов'язання” ведуть облік по деривативах (форвардних і ф'ючерських контрактах, опціонах) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Відповідно до виду цінностей деривативи є: фондові, валютні, товарні.

Облік зобов'язань здійснюється в оцінці, передбаченій контрактами. При виникненні зобов'язання за контрактом кредитують рахунок 03 “Контрактні зобов'язання”.

Списуються контрактні зобов'язання з рахунку у разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов'язання за контрактом іншим особам: дебет рахунку 03 “Контрактні зобов'язання”.

Аналітичний облік ведеться за видами зобов'язань.

**Облік непередбачених активів і зобов'язань.** Для обліку непередбачених активів і зобов'язань передбачено позабалансовий рахунок 04 “Непередбачені активи й зобов'язання”.

Рахунок 04 “Непередбачені активи й зобов'язання” використовують для накопичення інформації про наявність непередбачених (потенційних) активів та непередбачених (потенційних) зобов'язань. Ці активи або зобов'язання виникли при узгодженні минулих господарських операцій та стануть реальними, якщо відбудеться або не ві-

дбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій. Це визначення включає три основних характеристики непередбачених активів та зобов'язань: 1) наявна обставина; 2) невизначеність кінцевого результату цієї обставини; 3) вирішення невизначеності на основі однієї або кількох майбутніх подій.

Інформація про існування таких активів та зобов'язань необхідна для розкриття її в Примітках до фінансових звітів. Загальні методологічні принципи обліку, подання та розкриття потенційних активів та зобов'язань підприємства викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання”.

Позабалансовий рахунок 04 “Непередбачені активи й зобов'язання” має такі субрахунки: 041 “Непередбачені активи”; 042 “Непередбачені зобов'язання”.

На субрахунку 041 “Непередбачені активи” ведуть накопичення інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигод у сумі очікуваного відшкодування збитків: дебет субрахунку 041. Списуються непередбачені активи в міру того, як вони визнаються чи не визнаються при вирішенні невизначених подій: кредит субрахунку 041.

На субрахунку 042 “Непередбачені зобов'язання” ведуть накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків: збільшення зобов'язань – кредит субрахунку 042; списання зобов'язань – дебет субрахунку 042.

## **14.5. Облік гарантій та забезпечень наданих і отриманих**

**Облік гарантій та забезпечень наданих.** Для обліку гарантій та забезпечень наданих призначено рахунок 05 “Гарантії та забезпечення надані”.

Позабалансовий рахунок 05 “Гарантії та забезпечення надані” передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух виданих підприємством гарантій та забезпечень виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (за договорами поруки).

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку облі-

ковується:

- вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується;
- вартість прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки;
- вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 05 “Гарантії та забезпечення надані” відбувається при видачі гарантій та забезпечень: дебет рахунку 05; зменшення – при погашенні заборгованості, на яку вони були надані, та при перенесенні зобов'язань за ними на баланс: кредит рахунку 05.

**Облік гарантій та забезпечень отриманих.** Для обліку гарантій та забезпечень отриманих призначено рахунок 06 “Гарантії та забезпечення отримані”.

Позабалансовий рахунок 06 “Гарантії та забезпечення отримані” передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух отриманих гарантій та забезпечень виконання зобов'язань та платежів.

Облік забезпечення проводиться за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковуються:

- гарантії, отримані підприємством за третіх осіб;
- вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та цінних паперів (які знаходяться як на підприємстві, так і в депозиті нотаріальної контори чи банку), що становлять предмет застави;
- вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною отриманою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 06 “Гарантії та забезпечення отримані” відбувається при одержанні гарантій та забезпечень: дебет рахунку 06; зменшення – при їх списанні внаслідок погашення заборгованості, на яку вони були надані, та при перенесенні заборгованості за ними на баланс: кредит рахунку 06.

## 14.6. Облік списаних активів

Для обліку списаних активів призначено рахунок 07 “Списані активи”.

Позабалансовий рахунок 07 “Списані активи” призначено для узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу, внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей.

Зарахування на позабалансовий рахунок 07 “Списані активи” суми здійснюється одночасно зі списанням суми нестач і втрат від псування цінностей та дебіторської заборгованості на витрати підприємства.

Рахунок 07 “Списані активи” має такі субрахунки: 071 “Списана дебіторська заборгованість”; 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку 071 “Списана дебіторська заборгованість” протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника.

Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунку 071 “Списана дебіторська заборгованість” після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” чи інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів” або у зв’язку із закінченням строку обліку такої заборгованості.

Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей на субрахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей” відображається після вирішення питання про винуватців з одночасними записами за дебетом субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” і кредитом субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів” в сумі, що належить до відшкодування винуватцями.

Аналітичний облік за позабалансовим рахунком 07 “Списані активи” ведеться за боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей.

## **14.7. Облік бланків суворого обліку**

Для обліку бланків суворого обліку призначено позабалансовий рахунок 08 “Бланки суворого обліку”.

На цьому рахунку ведуть облік наявності та руху бланків суворого обліку та суворої звітності, зокрема документів, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо (свідоцтва, посвідчення, трудова книжка, диплом про освіту та інші); проїзних документів (квитки на проїзд, абонементні талони, документи на перевезення вантажів та інші); довіреностей на одержання цінностей та інших.

Перелік документів, які відносяться до бланків суворого обліку та суворої звітності, порядок їх зберігання й використання встановлюються відповідними нормативно-правовими актами.

Збільшення залишку рахунку 08 “Бланки суворого обліку” відбувається при надходженні (прийнятті на облік) бланків суворого обліку: дебет рахунку 08; зменшення – після використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності: кредит рахунку 08.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком та місцями їх зберігання.

## **14.8. Облік амортизаційних відрахувань**

Для обліку амортизаційних відрахувань призначено позабалансовий рахунок 09 “Амортизаційні відрахування”.

На цьому рахунку ведуть облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань.

Збільшення залишку на рахунку 09 “Амортизаційні відрахування” (надходження) відображається на суму нарахованої амортизації необоротних активів: дебет рахунку 09.

Зменшення залишку на рахунку 09 “Амортизаційні відрахування” відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо: кредит рахунку 09.

При визначенні суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного (пайового) фонду (капіталу) підприємства тощо.

Аналітичний облік ведеться, зокрема, за такими напрямками використання амортизації на:

- будівництво об'єктів;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів;
- придбання (створення) нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Використання позабалансового рахунку 09 “Амортизаційні відрахування” забезпечить належний контроль за формуванням амортизаційних відрахувань та напрямками їх використання.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які особливості обліку на позабалансових рахунках?
2. Як обліковують орендовані необоротні активи?
3. Як обліковують активи, що перебувають на відповідальному зберіганні?
4. Як обліковують контрактні зобов'язання?
5. Як обліковують непередбачені активи і зобов'язання?
6. Як обліковують гарантії та забезпечення надані?
7. Як обліковують гарантії та забезпечення отримані?
8. Як обліковують списані активи?
9. Як обліковують бланки суворого обліку?
10. Як обліковують амортизаційні відрахування на позабалансовому рахунку?



## ТЕРМІНИ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ У НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

**Аванси за будівельним контрактом** – грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Активи** – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО № 2 “Баланс”).

**Активи програми** – активи фонду і кваліфікований страховий поліс (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Активи фонду** – активи (окрім фінансових інструментів без права передачі, що емітовані платником внесків) юридичної особи, діяльність якої спрямована на здійснення виплат його учасникам, які призначені тільки для довгострокових виплат його учасникам, на які не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону та які не повертаються платнику внесків, крім випадків, якщо залишки активів фонду перевищують зобов’язання за програмою з визначеною виплатою або повертаються платнику внесків для погашення вже здійснених ним виплат учасникам фонду (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Активний ринок** – ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною (П(С)БО № 8 “Нематеріальні активи”).

**АктUARні прибутки (збитки)** – прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуарних припущень (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**АктUARні припущення** – демографічні та фінансові припущення, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов’язання за програмою з визначеною виплатою (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Амортизація** – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Амортизована собівартість фінансової інвестиції** – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії) (П(С)БО № 12 “Фінансові інвестиції”).

**Антирозбавляюча потенційна проста акція** – фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції приведе до збільшення чистого прибутку (зменшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності в майбутньому (П(С)БО № 24 “Прибуток на акцію”).

**Асоційоване підприємство** – підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора (П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”).

**Баланс** – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов’язання і власний капітал (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Балансова вартість активу** – вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу (П(С)БО № 32 “Інвестиційна нерухомість”).

**Безнадійна дебіторська заборгованість** – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності (П(С)БО № 10 “Дебіторська заборгованість”).

**Біологічний актив** – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди (П(С)БО № 30 “Біологічні активи”).

**Біологічні перетворення** – процес якісних і кількісних змін біологічних активів (П(С)БО № 30 “Біологічні активи”).

**Близькі члени родини** – чоловік або дружина і родичі (визнані такими згідно із законодавством) фізичної особи, що є пов’язаною стороною, які можуть впливати або перебувають під впливом такої фізичної особи щодо прийняття рішень з фінансової, господарської та комерційної політики підприємства (П(С)БО № 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”).

**Будівельний контракт** – договір про будівництво (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Будівництво** – спорудження нового об’єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об’єктів, виконання монтажних робіт (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Бухгалтерська звітність** – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом** – сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних зби-

тків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом** – сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Валюта звітності** – грошова одиниця України (П(С)БО № 21 “Вплив змін валютних курсів”).

**Валютний курс** – встановлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни (П(С)БО № 21 “Вплив змін валютних курсів”).

**Валютний ризик** – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Вартість використання** – теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу та його ліквідації (П(С)БО № 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”).

**Вартість, яка амортизується** – первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Вартість поточних робіт, виконаних працівником** – збільшення теперішньої вартості зобов’язання за програмою з визначеною виплатою в результаті виконання робіт працівником у звітному періоді (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Вартість раніше виконаних робіт працівником** – збільшення теперішньої вартості зобов’язання за програмою з визначеною виплатою щодо робіт, виконаних працівником у попередніх періодах, яке виникає у звітному періоді в результаті запровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Вигоди від відновлення корисності** – величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість (П(С)БО № 28 “Зменшення корисності активів”).

**Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню**, – виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню**, – виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Виплати інструментами власного капіталу підприємства** – виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов’язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Виплати по закінченні трудової діяльності** – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Виплати при звільненні** – виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Витрати** – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”).

**Витрати (дохід) з податку на прибуток** – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов’язання і відстроченого податкового активу (П(С)БО № 17 “Податок на прибуток”).

**Витрати за будівельним контрактом** – собівартість робіт за будівельним контрактом (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Витрати на відсотки за програмою** – збільшення протягом звітного періоду теперішньої вартості зобов’язання за програмою з визначеною виплатою в результаті наближення остаточного розрахунку (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Витрати на місці продажу** – витрати, пов’язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції (П(С)БО № 30 “Біологічні активи”).

**Відсотковий ризик** – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Відстрочене податкове зобов’язання** – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню (П(С)БО № 17 “Податок на прибуток”).

**Відстрочений податковий актив** – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок: тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню; перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо (П(С)БО № 17 “Податок на прибуток”).

**Відстрочений податок на прибуток** – сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов’язанням і відстроченим податковим активом (П(С)БО № 17 “Податок на прибуток”).

**Відхилення від ціни за будівельним контрактом** – зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Власний капітал** – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО № 2 “Баланс”, П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”).

**Внутрішньогосподарські розрахунки** – розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов’язань (П(С)БО № 29 “Фінансова звітність за сегментами”).

**Внутрішньогрупові операції** – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи (П(С)БО № 20 “Консолідована фінансова звітність”).

**Внутрішньогрупове сальдо** – сальдо дебіторської заборгованості та зобов’язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій (П(С)БО № 20 “Консолідована фінансова звітність”).

**Втрати від зменшення корисності** – сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування (П(С)БО № 28 “Зменшення корисності активів”).

**Гарантована ліквідаційна вартість:** 1) для орендаря – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов’язаною з ним стороною; 2) для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується-

ся до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Гарантовані виплати працівнику** – виплати працівнику, які не залежать від майбутньої трудової діяльності (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Географічний сегмент** – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); характерними для географічного регіону ризиками діяльності; правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах (П(С)БО № 29 “Фінансова звітність за сегментами”).

**Господарський сегмент** – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців (П(С)БО № 29 “Фінансова звітність за сегментами”).

**Господарська одиниця за межами України** – дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України (П(С)БО № 21 “Вплив змін валютних курсів”).

**Грошові кошти** – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання (П(С)БО № 4 “Звіт про рух грошових коштів”).

**Група** – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства (П(С)БО № 4 “Звіт про рух грошових коштів”).

**Група активів, яка генерує грошові потоки** – мінімальна група активів, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (груп активів) (П(С)БО № 28 “Зменшення корисності активів”).

**Група біологічних активів** – сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин (П(С)БО № 30 “Біологічні активи”).

**Група вибуття** – сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції (П(С)БО № 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”).

**Група нематеріальних активів** – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів (П(С)БО № 8 “Нематеріальні активи”).

**Група основних засобів** – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Гудвіл** – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов’язань на дату придбання (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Дата балансу** – дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду (П(С)БО № 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”).

**Дата придбання** – дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Дебітори** – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів (П(С)БО № 10 “Дебіторська заборгованість”).

**Дебіторська заборгованість** – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату (П(С)БО № 10 “Дебіторська заборгованість”).

**Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу**, – дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Дивіденди** – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства (П(С)БО № 15 “Дохід”).

**Довгострокові біологічні активи** – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами (П(С)БО № 30 “Біологічні активи”).

**Довгострокова дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу (П(С)БО № 10 “Дебіторська заборгованість”).

**Довгострокові зобов’язання** – всі зобов’язання, які не є поточними зобов’язаннями (П(С)БО № 2 “Баланс”).

**Додаткові біологічні активи** – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень (П(С)БО № 30 “Біологічні активи”).

**Дослідження** – заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань (П(С)БО № 8 “Нематеріальні активи”).

**Доходи** – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”).

**Дочірнє підприємство** – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Еквіваленти грошових коштів** – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості (П(С)БО № 2 “Баланс”, П(С)БО № 4 “Звіт про рух грошових коштів”).

**Елемент витрат** – сукупність економічно однорідних витрат (П(С)БО № 16 “Витрати”).

**Ефективна ставка відсотка** – ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов’язання) та вартості її погашення (П(С)БО № 12 “Фінансові інвестиції”).

**Забезпечення** – зобов’язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу (П(С)БО № 11 “Зобов’язання”).

**Заохочувальні виплати за будівельним контрактом** – додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Запаси** – активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством (П(С)БО № 9 “Запаси”).

**Запозичення** – позички, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов’язань, на які нараховуються відсотки (П(С)БО № 31 “Фінансові витрати”).

**Збиток** – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати (П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”).

**Звичайна діяльність** – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення (П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”).



**Звіт про власний капітал** – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Звіт про рух грошових коштів** – звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Звіт про фінансові результати** – звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Звітний сегмент** – господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними у пунктах 6–9 Положення (стандарту) 29, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація (П(С)БО № 29 “Фінансова звітність за сегментами”).

**Злиття** – об’єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи або приєднання підприємств до головного підприємства), в результаті якого власники (акціонери) підприємств, що об’єднуються, здійснюватимуть контроль над усіма чистими активами об’єднаних підприємств з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків та вигод від об’єднання. При цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Зменшення корисності** – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Знос основних засобів** – сума амортизації об’єкта основних засобів з початку його корисного використання (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Зобов’язання** – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО № 2 “Баланс”).

**Ідентифіковані активи та зобов’язання** – придбані активи та зобов’язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Інвестиційна діяльність** – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (П(С)БО № 4 “Звіт про рух грошових коштів”).

**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 капі-

талу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності (П(С)БО № 32 “Інвестиційна нерухомість”).

**Індекс інфляції** – індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики (П(С)БО № 22 “Вплив інфляції”).

**Іноземна валюта** – валюта інша, ніж валюта звітності (П(С)БО № 21 “Вплив змін валютних курсів”).

**Інструмент власного капіталу** – контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов’язаннями (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Інструмент хеджування** – похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов’язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсуватимуть зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об’єкта хеджування (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Інші довгострокові виплати працівнику** – виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Капіталізація фінансових витрат** – включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу (П(С)БО № 31 “Фінансові витрати”).

**Кваліфікаційний актив** – актив, який обов’язково потребує суттєвого часу для його створення (П(С)БО № 31 “Фінансові витрати”).

**Кваліфікований страховий поліс** – виданий страховиком, який не є пов’язаною стороною страхувальника, страховий поліс, на який не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону, страхові виплати (надходження) за яким (полісом) використовуються для виплати працівникам страхувальника за програмами з визначеною виплатою та не повертаються страхувальнику, крім випадків, якщо такі виплати (надходження) перевищують зобов’язання працівникам за умовами полісу або повертаються страхувальнику для погашення вже здійснених ним виплат працівникам (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Коефіцієнт ефективності хеджування** – частка від ділення відповідно зміни справедливої вартості або грошових потоків об’єкта хеджування на зміну справедливої вартості або грошового потоку від інструмента хеджування (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Коефіцієнт коригування** – відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності (П(С)БО № 22 “Вплив інфляції”).

**Компонент підприємства** – одиниця (група одиниць), що генерує грошові кошти, та може бути відділена операційно і забезпечує діяльність з виробництва та/або продажу продукції (робіт, послуг) (П(С)БО № 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”).

**Консолідована фінансова звітність** – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Контракт з фіксованою ціною** – договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо) (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Контракт за ціною “витрати плюс”** – договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини) (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Контроль** – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Контрольні учасники** – учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю (П(С)БО № 12 “Фінансові інвестиції”).

**Користувачі звітності** – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Кредитний ризик** – імовірність втрат однієї зі сторін – укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов’язання іншою стороною (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Кумулятивний приріст інфляції** – добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний (П(С)БО № 22 “Вплив інфляції”).

**Курсова різниця** – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах (П(С)БО № 21 “Вплив змін валютних курсів”).

**Ліквідаційна вартість** – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів піс-

ля закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Материнське (холдингове) підприємство** – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Метод ефективної ставки відсотка** – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток (П(С)БО № 12 “Фінансові інвестиції”).

**Метод участі в капіталі** – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об’єкта інвестування (П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”).

**Мінімальні орендні платежі** – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені: 1) для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості; 2) для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості. У разі можливості та наміру орендаря придбати об’єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об’єкта оренди (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Монетарні статті** – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов’язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів (П(С)БО № 21 “Вплив змін валютних курсів”).

**Надзвичайна подія** – подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді (П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”).

**Накопичена амортизація нематеріальних активів** – сума амортизації об’єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання (П(С)БО № 8 “Нематеріальні активи”).

**Невідомна орендна угода** – орендна угода, за якою орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або яка може бути розірвана тільки: 1) з дозволу орендодавця; 2) якщо відбулася певна непередбачена подія; 3) у разі укладання орендарем нової угоди про оренду цього самого активу або

замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Негарантована ліквідаційна вартість** – частина ліквідаційної вартості об’єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов’язаною з ним стороною (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Негативний гудвіл** – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов’язань над вартістю придбання на дату придбання (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Негрошові операції** – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів (П(С)БО № 4 “Звіт про рух грошових коштів”).

**Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи** – капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося (П(С)БО № 8 “Нематеріальні активи”).

**Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи** – капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об’єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Нематеріальний актив** – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам (П(С)БО № 8 “Нематеріальні активи”).

**Немонетарні активи** – всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Немонетарні статті** – статті інші, ніж монетарні статті балансу (П(С)БО № 21 “Вплив змін валютних курсів”).

**Необоротні активи** – всі активи, що не є оборотними (П(С)БО № 2 “Баланс”).

**Непередбачена орендна плата** – частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо) (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Непередбачене зобов’язання** – це: 1) зобов’язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій,

над якими підприємство не має повного контролю; або 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити (П(С)БО № 11 “Зобов'язання”).

**Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій** – прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства (П(С)БО № 20 “Консолідована фінансова звітність”).

**Норма капіталізації фінансових витрат** – частка від ділення середньозваженої величини фінансових витрат та суми всіх непогашених запозичень (крім тих, що безпосередньо пов'язані з кваліфікаційним активом або мають цільове призначення) підприємства протягом звітного періоду (П(С)БО № 31 “Фінансові витрати”).

**Нормальна потужність** – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва (П(С)БО № 16 “Витрати”).

**Об'єднання підприємств** – з'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства (П(С)БО № 19 “Об'єднання підприємств”).

**Об'єкт будівництва** – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Об'єкт витрат** – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат (П(С)БО № 16 “Витрати”).

**Об'єкт основних засобів** – це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуа-

тації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Об'єкт хеджування** – актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для підприємства ризик зміни справедливої вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою операцією (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Облікова оцінка** – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами (П(С)БО № 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”).

**Облікова політика** – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Обліковий прибуток (збиток)** – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період (П(С)БО № 17 “Податок на прибуток”).

**Оборотні активи** – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу (П(С)БО № 2 “Баланс”).

**Обтяжливий контракт** – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту (П(С)БО № 11 “Зобов'язання”).

**Операції пов'язаних сторін** – передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам (П(С)БО № 23 “Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін”).

**Операційна діяльність** – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю (П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”, П(С)БО № 4 “Звіт про рух грошових коштів”).

**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 (П(С)БО № 32 “Інвестиційна нерухомість”).

**Операційна оренда** – оренда інша, ніж фінансова (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Операційний цикл** – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг (П(С)БО № 2 “Баланс”).

**Операція в іноземній валюті** – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті (П(С)БО № 21 “Вплив змін валютних курсів”).

**Оренда** – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Орендна ставка відсотка** – ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об’єкта фінансової оренди на початок строку оренди (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Основні засоби** – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Основна діяльність** – операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу (П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”).

**Остаточний розрахунок за програмою з визначеною виплатою** – дія підприємства, якою анулюються всі подальші зобов’язання щодо частини або повного обсягу виплат за програмою з визначеною виплатою, зокрема одноразова сплата грошовими коштами учасникам програми (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Первісна вартість** – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Переоцінена вартість** – вартість необоротних активів після їх переоцінки (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Підрядник** – юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Пов’язані сторони** – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною (П(С)БО № 2 “Баланс”).



**Податкова база активу і зобов'язання** – оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток (П(С)БО № 17 “Податок на прибуток”).

**Податковий прибуток (збиток)** – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період (П(С)БО № 17 “Податок на прибуток”).

**Подібні об'єкти** – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Подія після дати балансу** – подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства (П(С)БО № 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”).

**Потенційна проста акція** – фінансовий інструмент або інша угода, які дають право на отримання простих акцій (П(С)БО № 24 “Прибуток на акцію”).

**Поточна дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу (П(С)БО № 10 “Дебіторська заборгованість”).

**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 (П(С)БО № 30 “Біологічні активи”).

**Поточний податок на прибуток** – сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства (П(С)БО № 17 “Податок на прибуток”).

**Поточні виплати працівнику** – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Поточні зобов'язання** – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу (П(С)БО № 2 “Баланс”).

**Похідний фінансовий інструмент** – фінансовий інструмент: розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому; вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними; який не потребує початкових інвестицій (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Початок строку оренди** – дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Претензія за будівельним контрактом** – сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Прибуток** – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати (П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”).

**Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті** – різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за Положенням (стандартом) 22 залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів (П(С)БО № 22 “Вплив інфляції”).

**Прибуток від активів програми** – дохід, отриманий від активів фонду, за вирахуванням витрат на його управління, податків і зборів (обов'язкових платежів), сплачених безпосередньо цим фондом (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Придбання** – об'єднання підприємств, в результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань або випуск акцій (П(С)БО № 19 “Об'єднання підприємств”).

**Примітки до фінансових звітів** – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Принцип бухгалтерського обліку** – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Припинена діяльність** – це ліквідований або визнаний як утримуваний для продажу компонент підприємства, який являє собою: а) відокремлюваний напрям або сегмент діяльності підприємства; б) частину єдиного скоординованого плану відмови від окремого напрямку або сегменту діяльності підприємства; в) дочірнє підприємство, що було придбане винятково з метою його перепродажу (П(С)БО № 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”).

**Провідний управлінський персонал** – персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства (П(С)БО № 23 “Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін”).

**Програми виплат за участю кількох роботодавців** – недержавні програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою, які використовують сукупність унесених різними підприємствами активів, що не перебувають під спільним контролем, для здійснення виплат працівникам більше ніж одного підприємства (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Програми виплат інструментами власного капіталу підприємства** – угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам підприємства інструментами власного капіталу (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Програми виплат по закінченні трудової діяльності** – угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам по закінченні ними трудової діяльності (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Програми з визначеним внеском** – програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує визначені відрахування фонду і не матиме зобов’язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов’язаних з виконанням ними робіт у звітному та попередніх періодах (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Програми з визначеною виплатою** – усі програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Проміжні рахунки** – рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати (П(С)БО № 18 “Будівельні контракти”).

**Проценти** – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству (П(С)БО № 15 “Дохід”).

**Прямі витрати** – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом (П(С)БО № 16 “Витрати”).

**Ризик грошового потоку** – імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов’язаного з монетарним фінансовим інструментом (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Ризик ліквідності** – імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов’язання у зв’язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за справедливою вартістю (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Ринкова вартість фінансової інвестиції** – сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку (П(С)БО № 12 “Фінансові інвестиції”).

**Ринковий ризик** – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному типу цінних паперів чи їх

емітенту, або факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Робота, виконана працівником**, – виконання обов’язків працівником відповідно до угоди з підприємством (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Розбавляюча потенційна проста акція** – фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції призведе до зменшення чистого прибутку (збільшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності у майбутньому (П(С)БО № 24 “Прибуток на акцію”).

**Розкриття** – надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Розробка** – застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання (П(С)БО № 8 “Нематеріальні активи”).

**Роялті** – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо) (П(С)БО № 15 “Дохід”).

**Рух грошових коштів** – надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів (П(С)БО № 4 “Звіт про рух грошових коштів”).

**Середньорічна кількість простих акцій** – середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного року (П(С)БО № 24 “Прибуток на акцію”).

**Сільськогосподарська продукція** – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання (П(С)БО № 30 “Біологічні активи”).

**Сільськогосподарська діяльність** – процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів (П(С)БО № 30 “Біологічні активи”).

**Складний фінансовий інструмент** – фінансовий інструмент, що містить компонент фінансового зобов’язання і компонент інструмента власного капіталу (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Скоригована середньорічна кількість простих акцій** – середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість потенційних простих акцій (П(С)БО № 24 “Прибуток на акцію”).

**Скоригований чистий прибуток (збиток)** – чистий прибуток (збиток) після вирахування дивідендів на привілейовані акції, скоригований на вплив розбавляючих простих акцій (П(С)БО № 24 “Прибуток на акцію”).

**Скорочення програми з визначеною виплатою** – дія підприємства, що призводить до суттєвого скорочення кількості працівників, охоплених програмою, або до змін умов програми з визначеною виплатою, унаслідок яких виконання робіт теперішніми працівниками в майбутньому не враховуватиметься під час визначення виплат або враховуватиметься лише при визначенні зменшення таких виплат (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Собівартість кваліфікаційного активу** – витрати на придбання, будівництво, створення, виготовлення, виробництво, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу (П(С)БО № 31 “Фінансові витрати”).

**Спільна діяльність** – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об’єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними (П(С)БО № 12 “Фінансові інвестиції”).

**Спільний контроль** – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності (П(С)БО № 12 “Фінансові інвестиції”).

**Справедлива вартість** – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Ставка відсотка на можливі позики орендаря** – ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Стаття** – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Положенням (стандартом) (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Строк корисного використання (експлуатації)** – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг) (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Строк оренди** – період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Суборенда** – угода про передачу орендарем орендованого ним об’єкта в оренду третій особі (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Сума очікуваного відшкодування активу** – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу (П(С)БО № 28 “Зменшення корисності активів”).

**Сума очікуваного відшкодування необоротного активу** – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Сума погашення** – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов’язання в процесі звичайної діяльності підприємства (П(С)БО № 11 “Зобов’язання”).

**Сумнівний борг** – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником (П(С)БО № 10 “Дебіторська заборгованість”).

**Суттєва інформація** – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Суттєвий вплив** – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об’єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути: 1) володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства; 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства; 3) участь у прийнятті рішень; 4) взаємообмін управлінським персоналом; 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією (П(С)БО № 12 “Фінансові інвестиції”).

**Твердий контракт** – контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку, та передбачає забезпечення виконання контракту (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Теперішня вартість** – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов’язання у процесі звичайної діяльності підприємства (П(С)БО № 11 “Зобов’язання”).

**Теперішня вартість зобов’язання за програмою з визначеною виплатою** – теперішня вартість (без вирахування активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті виконання робіт працівниками у звітному та попередніх періодах (П(С)БО № 26 “Виплати працівникам”).

**Тимчасова податкова різниця** – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно (П(С)БО № 17 “Податок на прибуток”).

**Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню**, – тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах (П(С)БО № 17 “Податок на прибуток”).

**Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню**, – тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах (П(С)БО № 17 “Податок на прибуток”).

**Фінансова гарантія** – передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Фінансова діяльність** – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства (П(С)БО № 4 “Звіт про рух грошових коштів”).

**Фінансова звітність** – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період (П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”).

**Фінансова оренда** – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак: 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання; 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди; 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди; 5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання; 6) орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату; 7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди (П(С)БО № 14 “Оренда”).

**Фінансове зобов'язання** – контрактне зобов'язання: а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству; б) обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно не вигідних умовах (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу**, – фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Фінансові витрати** – витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (П(С)БО № 31 “Фінансові витрати”).

**Фінансовий актив** – це: а) грошові кошти та їх еквіваленти; б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства; в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах; г) інструмент власного капіталу іншого підприємства (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Фінансовий актив, призначений для перепродажу**, – фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Фінансовий інструмент** – контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”, П(С)БО № 24 “Прибуток на акцію”).

**Фінансові інвестиції** – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора (П(С)БО № 2 “Баланс”).

**Хеджування** – застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін справедливої вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Хеджування грошових потоків** – хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на чистий прибуток (збиток) (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Хеджування справедливої вартості** – хеджування змін справедливої вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на чистий прибуток (збиток) (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Хеджування фінансових інвестицій у господарській одиниці за межами України** – хеджування зміни вартості активів та зобов'язань господарської одиниці за межами України внаслідок зміни валютних курсів (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).



**Ціновий ризик** – імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків (П(С)БО № 13 “Фінансові інструменти”).

**Часовий зважений коефіцієнт** – частка від ділення загальної кількості днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу, на загальну кількість днів (місяців) у звітному році (П(С)БО № 24 “Прибуток на акцію”).

**Частка меншості** – частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства) (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Чисті активи** – активи підприємства за вирахуванням його зобов’язань (П(С)БО № 19 “Об’єднання підприємств”).

**Чиста вартість реалізації активу** – справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію (П(С)БО № 28 “Зменшення корисності активів”).

**Чиста вартість реалізації запасів** – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію (П(С)БО № 9 “Запаси”).

**Чиста вартість реалізації необоротного активу** – справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію (П(С)БО № 7 “Основні засоби”).

**Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості** – сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів (П(С)БО № 10 “Дебіторська заборгованість”).

## Список рекомендованої літератури

1. Бухгалтерський облік у сільському господарстві // За редакцією заслуженого діяча науки і техніки України, академіка Ю.Я. Литвина. – Тернопіль: «Чарівниця», 1995. – 824с.
2. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник// За редакцією д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця та к.е.н., доц. М.М. Коцупатрого. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 512 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник // За редакцією професора Бутинця Ф.Ф. – Житомир, 2000. – 608 с.
4. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 4-те вид., перероб. і допов. За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – К.: Алєрта, 2007. – 979 с.
5. Гарасим П.М., Кізима А.Я., Забчук В.Д., Кушнірик І.П., Хомин П.Я. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей. – Тернопіль – 2000. – 288 с.
6. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.
7. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Київ, 2001. – 272 с.
8. Журавель Г.П., Крупка Я.Д., Палюх М.С., Гуцайлюк Л.О., Фаріон Т.І. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 449 с.
9. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // Прийнятий Верховною Радою України 1 червня 1999 р.
10. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
11. Лучко М.Р., Остап’юк М.Я., Даньків Й.Я. та ін. Фінансовий облік: первинна документація та облікова реєстрація. – К.: Знання, 2005. – 319 с.
12. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 7 березня 2001 р. № 49.
13. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 190.

14. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132.
15. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356.
16. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2007. – 368 с.
17. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.
18. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій суб’єктів малого підприємництва // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 р. № 186.
19. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів України.
20. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
21. Пушкар М.С., Журавель Г.П., Литвин Ю.Я., Мельник В.Г. Бухгалтерський облік : основи методології та організації. – Тернопіль, 1997. – 266 с.
22. Скирпан О.П., Палюх М.С. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 496 с.
23. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні // Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р.
24. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. – 5-те вид., допов. й переробл. – К.: А.С.К., 2000. – 784 с.
25. Хомин П.Я., Палюх М.С., Гарасим П.М. Облік в акціонерних товариствах різних галузей. – Тернопіль, 2000. – 380 с.

**ПЛАН**  
**рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань**  
**і господарських операцій підприємств і організацій**  
**Затверджений наказом Міністерства фінансів України**  
**від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами і доповненнями)**

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосу- вання
Код	Назва	Код	Назва	
<b>Клас 1. Необоротні активи</b>				
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	Усі види діяльності
		101	Земельні ділянки	
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Тварини	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на комерційні позначення	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторське право та суміжні з ним права	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	
		135	Знос інвестиційної нерухомості	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	

		<b>143</b>	Інвестиції непов'язаним сторонам	
--	--	------------	----------------------------------	--

<b>15</b>	<b>Капітальні інвестиції</b>	<b>151</b>	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		<b>152</b>	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		<b>153</b>	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		<b>154</b>	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		<b>155</b>	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	
<b>16</b>	<b>Довгострокові біологічні активи</b>	<b>161</b>	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють с/г діяльність
		<b>162</b>	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
		<b>163</b>	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		<b>164</b>	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
		<b>165</b>	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	
		<b>166</b>	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	
<b>17</b>	<b>Відстрочені податкові активи</b>		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
<b>18</b>	<b>Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи</b>	<b>181</b>	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		<b>182</b>	Довгострокові векселі одержані	
		<b>183</b>	Інша дебіторська заборгованість	
		<b>184</b>	Інші необоротні активи	
<b>19</b>	<b>Гудвіл</b>	<b>191</b>	Гудвіл при придбанні	Усі види діяльності
		<b>192</b>	Негативний гудвіл	
		<b>193</b>	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)	
<b>Клас 2. Запаси</b>				
<b>20</b>	<b>Виробничі запаси</b>	<b>201</b>	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		<b>202</b>	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		<b>203</b>	Паливо	
		<b>204</b>	Тара й тарні матеріали	
		<b>205</b>	Будівельні матеріали	
		<b>206</b>	Матеріали, передані в переробку	
		<b>207</b>	Запасні частини	

		<b>208</b>	Матеріали сільськогосподарського призначення	
		<b>209</b>	Інші матеріали	
<b>21</b>	<b>Поточні біологічні активи</b>	<b>211</b>	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють с/г діяльність
		<b>212</b>	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		<b>213</b>	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
<b>22</b>	<b>Малоцінні та швидкозношувані предмети</b>		За видами предметів	Усі види діяльності
<b>23</b>	<b>Виробництво</b>		За видами виробництва	Усі види діяльності
<b>24</b>	<b>Брак у виробництві</b>		За видами продукції	Галузі матеріального виробн.
<b>25</b>	<b>Напівфабрикати</b>		За видами напівфабрикатів	Промисловість
<b>26</b>	<b>Готова продукція</b>		За видами готової продукції	Пром.,с/г та інші
<b>27</b>	<b>Продукція сільськогосподарського виробництва</b>		За видами продукції	Сільське гос-во, ін. галузі з с/г підсоб.вир.
<b>28</b>	<b>Товари</b>	<b>281</b>	Товари на складі	Усі види діяльності
		<b>282</b>	Товари в торгівлі	
		<b>283</b>	Товари на комісії	
		<b>284</b>	Тара під товарами	
		<b>285</b>	Торгова націнка	
		<b>286</b>	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	
<b>29</b>	.....			
<b>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</b>				
<b>30</b>	<b>Каса</b>	<b>301</b>	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		<b>302</b>	Каса в іноземній валюті	
<b>31</b>	<b>Рахунки в банках</b>	<b>311</b>	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		<b>312</b>	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		<b>313</b>	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		<b>314</b>	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
<b>32</b>	.....			
<b>33</b>	<b>Інші кошти</b>	<b>331</b>	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		<b>332</b>	Грошові документи в іноземній валюті	

		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	
		377	Розрахунки з іншими дебіторами	
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
<b>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</b>				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	
		423	Дооцінка активів	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
		426	Фонди спеціального призначення	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	



		<b>453</b>	Інший вилучений капітал	
<b>46</b>	<b>Неоплачений капітал</b>		За видами капіталу	Усі види діяльності

47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
		476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі в лотереї	
		477	Забезпечення матеріального заохочення	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	
		497	Результат зміни резервів незароблених премій	
		498	Результат зміни резервів збитків	
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності

	<b>зобов'язання</b>			
<b>55</b>	<b>Інші довгострокові зобов'язання</b>		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
<b>56</b>	.....			
<b>57</b>	.....			
<b>58</b>	.....			
<b>59</b>	.....			
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>				
<b>60</b>	<b>Короткострокові позики</b>	<b>601</b>	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		<b>602</b>	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		<b>603</b>	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		<b>604</b>	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		<b>605</b>	Прострочені позики в національній валюті	
		<b>606</b>	Прострочені позики в іноземній валюті	
<b>61</b>	<b>Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями</b>	<b>611</b>	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		<b>612</b>	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
<b>62</b>	<b>Короткострокові векселі видані</b>	<b>621</b>	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		<b>622</b>	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
<b>63</b>	<b>Розрахунки з постачальниками і підрядниками</b>	<b>631</b>	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		<b>632</b>	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		<b>633</b>	Розрахунки з учасниками ПФГ	
<b>64</b>	<b>Розрахунки за податками й платежами</b>	<b>641</b>	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		<b>642</b>	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		<b>643</b>	Податкові зобов'язання	
		<b>644</b>	Податковий кредит	
<b>65</b>	<b>Розрахунки за страхуванням</b>	<b>651</b>	За пенсійним забезпеченням	Усі види діяльності
		<b>652</b>	За соціальним страхуванням	
		<b>653</b>	За страхуванням на випадок безробіття	
		<b>654</b>	За індивідуальним страхуванням	
		<b>655</b>	За страхуванням майна	
<b>66</b>	<b>Розрахунки за виплатами працівникам</b>	<b>661</b>	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		<b>662</b>	Розрахунки з депонентами	
		<b>663</b>	Розрахунки за іншими виплатами	

67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	680	Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	Усі види діяльності
		681	Розрахунки за авансами одержаними	
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності
<b>Клас 7. Доходи і результати діяльності</b>				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестраховання	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		711	Дохід від реалізації іноземної валюти	
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	
719	Інші доходи від операційної діяльності			
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Дохід від відновлення корисності активів	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	

		<b>745</b>	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		<b>746</b>	Інші доходи від звичайної діяльності	
<b>75</b>	<b>Надзвичайні доходи</b>	<b>751</b>	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		<b>752</b>	Інші надзвичайні доходи	
<b>76</b>	<b>Страхові платежі</b>		За видами страхування	Страхова діяльність
<b>77</b>	.....			
<b>78</b>	.....			
<b>79</b>	<b>Фінансові результати</b>	<b>791</b>	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		<b>792</b>	Результат фінансових операцій	
		<b>793</b>	Результат іншої звичайної діяльності	
		<b>794</b>	Результат надзвичайних подій	
<b>Клас 8. Витрати за елементами</b>				
<b>80</b>	<b>Матеріальні витрати</b>	<b>801</b>	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		<b>802</b>	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
		<b>803</b>	Витрати палива й енергії	
		<b>804</b>	Витрати тари й тарних матеріалів	
		<b>805</b>	Витрати будівельних матеріалів	
		<b>806</b>	Витрати запасних частин	
		<b>807</b>	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		<b>808</b>	Витрати товарів	
		<b>809</b>	Інші матеріальні витрати	
<b>81</b>	<b>Витрати на оплату праці</b>	<b>811</b>	Виплати за окладами і тарифами	Усі види діяльності
		<b>812</b>	Премії та заохочення	
		<b>813</b>	Компенсаційні виплати	
		<b>814</b>	Оплата відпусток	
		<b>815</b>	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		<b>816</b>	Інші витрати на оплату праці	
<b>82</b>	<b>Відрахування на соціальні заходи</b>	<b>821</b>	Відрахування на пенсійне забезпечення	Усі види діяльності
		<b>822</b>	Відрахування на соціальне страхування	
		<b>823</b>	Страхування на випадок безробіття	
		<b>824</b>	Відрахування на індивідуальне страхування	
<b>83</b>	<b>Амортизація</b>	<b>831</b>	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		<b>832</b>	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		<b>833</b>	Амортизація нематеріальних активів	
<b>84</b>	<b>Інші операційні витрати</b>		За видами витрат	Усі види діяльності
<b>85</b>	<b>Інші затрати</b>		За видами затрат	Усі види діяльності

86	.....			
87	.....			
88	.....			
89	.....			
<b>Клас 9. Витрати діяльності</b>				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		941	Витрати на дослідження і розробки	
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
		949	Інші витрати операційної діяльності	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Втрати від зменшення корисності активів	
		973		

		<b>974</b>	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		<b>975</b>	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		<b>976</b>	Списання необоротних активів	
		<b>977</b>	Інші витрати звичайної діяльності	
<b>98</b>	<b>Податок на прибуток</b>	<b>981</b>	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		<b>982</b>	Податок на прибуток від надзвичайних подій	
<b>99</b>	<b>Надзвичайні витрати</b>	<b>991</b>	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		<b>992</b>	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		<b>993</b>	Інші надзвичайні витрати	
<b>Клас 0. Позабалансові рахунки</b>				
<b>01</b>	<b>Орендовані необоротні активи</b>		За видами активів	Усі види діяльності
<b>02</b>	<b>Активи на відповідальному зберіганні</b>	<b>021</b>	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		<b>022</b>	Матеріали, прийняті для переробки	
		<b>023</b>	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		<b>024</b>	Товари, прийняті на комісію	
		<b>025</b>	Майно в довірчому управлінні	
<b>03</b>	<b>Контрактні зобов'язання</b>		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
<b>04</b>	<b>Непередбачені активи й зобов'язання</b>	<b>041</b>	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		<b>042</b>	Непередбачені зобов'язання	
<b>05</b>	<b>Гарантії та забезпечення надані</b>		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
<b>06</b>	<b>Гарантії та забезпечення отримані</b>		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
<b>07</b>	<b>Списані активи</b>	<b>071</b>	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		<b>072</b>	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
<b>08</b>	<b>Бланки суворого обліку</b>		За видами бланків	Усі види діяльності
<b>09</b>	<b>Амортизаційні відрахування</b>		За напрямками використання амортизаційних відрахувань	Усі види діяльності

## Регістри бухгалтерського обліку

№ рах.	Рекомендовані регістри		№ рах.	Рекомендовані регістри	
	Мінфіном	Мінагрополітики		Мінфіном	Мінагрополітики
10	Ж-4	ЖО-13	51	Ж-3; В-3.4	ЖО-8
11	Ж-4	ЖО-13	52	Ж-3	ЖО-8
12	Ж-4; В-4.3	ЖО-13	53	Ж-3	ЖО-8
13	Ж-4	ЖО-10.2; В-10.2.5, 10.2.6, 10.2.7, 10.2.8	54	Ж-3	ЖО-15
14	Ж-4; В-4.2	ЖО-3	55	Ж-3	ЖО-8
15	Ж-4; В-4.1	ЖО-13; В3-10.3б	60	Ж-2	ЖО-4
16	Ж-4	ЖО-13	61	Ж-3	ЖО-8
17	Ж-3	ЖО-15	62	Ж-3; В-3.4	ЖО-8
18	Ж-3; Ж-4	ЖО-8;13	63	Ж-3; В-3.3	ЖО-6; Р-6.1
19	Ж-4	-----	64	Ж-3; В-3.6	ЖО-8; В-8а
20	Ж-5(5А); В-5.1	ЖО-10.1	65	Ж-5(5А)	ЖО-8; ЖО-10.2; В- 10.2.1, 10.2.4
21	Ж-5(5А)	ЖО-9; В-9а ЖО-10.3; В3-10.3а	66	Ж-5(5А)	ЖО-10.2; В-10.2.1, 10.2.2, 10.2.3
22	Ж-5(5А); В-5.1	ЖО-10.1	67	Ж-3	ЖО-8
23	Ж-5(5А)	ЖО-10.3; В3-10.3а, 10.3б; В-10.3д, 10.3е	68	Ж-3; В-3.5	ЖО-8
24	Ж-5(5А)	ЖО-10.3; В-10.3д	69	Ж-3	ЖО-8
25	Ж-5(5А); В-5.1	ЖО-10.1	70	Ж-6	ЖО-11; Р-11.1, 11.2, 11.3; В-11.4
26	Ж-5(5А); В-5.1	ЖО-10.1	71	Ж-6	ЖО-11; Р-11.2, 11.3; В-11.4
27	Ж-5(5А)	ЖО-10.1	72	Ж-6	ЖО-11
28	Ж-5(5А); В-5.1	ЖО-10.1	73	Ж-6	ЖО-11
30	Ж-1; В-1.1	ЖО-1	74	Ж-6	ЖО-11
31	Ж-1; В-1.2	ЖО-2	75	Ж-6	ЖО-11
33	Ж-1; В-1.3	ЖО-2	76	Ж-6	-----
34	Ж-3; В-3.4	ЖО-8	79	Ж-6	ЖО-11
35	Ж-4; В-4.2	ЖО-3	80	Ж-5А	-----
36	Ж-3; В-3.1	ЖО-11; В-11.8	81	Ж-5А	-----



37	Ж-3; В-3.2	ЖО-7; ЖО-8; В-8б, 8в	82	Ж-5А	-----
38	Ж-3	ЖО-8	83	Ж-5А	-----
39	Ж-5(5А)	ЖО-10.3; В-10.3д	84	Ж-5А	-----
40	Ж-7	ЖО-12	85	Ж-5А	-----
41	Ж-7	ЖО-12	90	Ж-5(5А)	ЖО-15; Р-11.1, 11.2, 11.3а; В-11.4
42	Ж-7; В-7.1	ЖО-12	91	Ж-5(5А)	ЖО-10.3; ВЗ-10.3в; В-10.3д
43	Ж-7	ЖО-12	92	Ж-5(5А)	ЖО-10.3; ВЗ-10.3г
44	Ж-7; В-7.2	ЖО-12	93	Ж-5(5А)	ЖО-10.3
45	Ж-7	ЖО-12	94	Ж-5(5А)	ЖО-15; Р-11.2, 11.3а; В-11.4
46	Ж-7	ЖО-12	95	Ж-5(5А)	ЖО-15
47	Ж-7; В-7.3	ЖО-10.2; В-10.2.1; ЖО-12	96	Ж-5(5А)	ЖО-15
48	Ж-7	ЖО-12	97	Ж-5(5А)	ЖО-15
49	Ж-7	-----	98	Ж-5(5А)	ЖО-15
50	Ж-2	ЖО-4	99	Ж-5(5А)	ЖО-15

**Умовні позначення:**

В – відомість;  
ВЗ – виробничий звіт;  
Ж – журнал;  
ЖО – журнал-ордер;  
Р – реєстр.

**ПЛАН**

**рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань  
і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва  
Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186  
(зі змінами і доповненнями від 11.12.2006 р. № 1176)**

Синтетичні рахунки		Призначення
Код	Назва	
1	2	3
10	Основні засоби	Облік та узагальнення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Облік та узагальнення інформації про знос основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Облік та узагальнення інформації про довгострокові фінансові інвестиції
15	Капітальні інвестиції	Облік та узагальнення інформації про капітальні інвестиції
16	Довгострокові біологічні активи	Облік та узагальнення інформації про довгострокові біологічні активи
18	Інші необоротні активи	Облік та узагальнення інформації про довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні активи
20	Виробничі запаси	Облік та узагальнення інформації про виробничі запаси, тварин на вирощуванні і відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети і транспортно-заготівельні витрати
21	Поточні біологічні активи	Облік та узагальнення інформації про поточні біологічні активи рослинництва (які оцінені за справедливою вартістю) і тваринництва
23	Виробництво	Облік та узагальнення інформації про основне і допоміжні виробництва, виробничий брак
26	Готова продукція	Облік та узагальнення інформації про готову продукцію, товари, транспортно-заготівельні витрати і торгіву націнку
30	Каса	Облік та узагальнення інформації про грошову готівку та грошові документи
31	Рахунки в банках	Облік та узагальнення інформації про грошові кошти на рахунках у банках, еквіваленти грошових коштів та грошові кошти в дорозі
35	Поточні фінансові інвестиції	Облік та узагальнення інформації про поточні фінансові інвестиції
37	Розрахунки з різними дебіторами	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками, з підзвітними особами, з іншими дебіторами, про короткострокові векселі одержані, про резерв сумнівних боргів
39	Витрати майбутніх періодів	Облік та узагальнення інформації про витрати майбутніх періодів

1	2	3
40	<b>Власний капітал</b>	Облік та узагальнення інформації про статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений і вилучений капітали
44	<b>Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)</b>	Облік та узагальнення інформації про нерозподілені прибутки (непокриті збитки), про використання прибутку
47	<b>Забезпечення майбутніх витрат і платежів</b>	Облік та узагальнення інформації про забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування і цільові надходження
55	<b>Інші довгострокові зобов'язання</b>	Облік та узагальнення інформації про довгострокові позики, довгострокові векселі видані, довгострокові зобов'язання за облігаціями, довгострокові зобов'язання з оренди та інші довгострокові зобов'язання
64	<b>Розрахунки за податками й платежами</b>	Облік та узагальнення інформації про розрахунки за податками, обов'язковими платежами, про податкові зобов'язання, податковий кредит, розрахунки за пенсійним забезпеченням, соціальним страхуванням, страхуванням на випадок безробіття, індивідуальним страхуванням та страхуванням майна
66	<b>Розрахунки з оплати праці</b>	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з оплати праці
68	<b>Розрахунки за іншими операціями</b>	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з поставальниками та підрядниками, з учасниками, про короткострокові позики, короткострокові векселі видані, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями і розрахунки за іншими операціями
69	<b>Доходи майбутніх періодів</b>	Облік та узагальнення інформації про доходи майбутніх періодів
70	<b>Доходи</b>	Облік та узагальнення інформації про доходи від реалізації, інші операційні, інші звичайні і надзвичайні доходи, вирахування з доходу
79	<b>Фінансові результати</b>	Облік та узагальнення інформації про фінансові результати
84	<b>Витрати операційної діяльності</b>	Облік та узагальнення інформації про елементи витрат операційної діяльності: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати
85	<b>Інші затрати</b>	Облік та узагальнення інформації про неопераційні витрати звичайної діяльності, податок на прибуток і надзвичайні витрати

3. 397

4.

**Додаток**  
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2

		Коди	
	Дата (рік, місяць, число)		
Підприємство	<u>ПОП "Нива"</u>	за ЄДРПОУ	1
Територія	<u>Україна</u>	за КОАТУУ	00111
Форма власності	<u>приватна</u>	за КФВ	222
Орган державного управління	_____	за СПОДУ	61250
Галузь	<u>сільське господарство</u>	за ЗКГНП	77101
Вид економічної діяльності	_____	за КВЕД	10
Одиниця виміру: тис. грн.		Контрольна сума	
Адреса	_____		

**БАЛАНС**  
на 1 січня 20 08 р.

Форма № 1

Код за ДКУД

1801001
---------

Актив	І	На по- чаток звітної	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	0		
первісна вартість	0		
накопичена амортизація	0	(	(
Незавершене будівництво	0	<b>241.0</b>	<b>241.0</b>
Основні засоби:			
залишкова вартість	0	<b>10186.</b>	<b>13359.0</b>
первісна вартість	0	<b>14772.</b>	<b>19440.0</b>
знос	0	(	( <b>6081.0</b>
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	0	<b>721.0</b>	<b>733.0</b>
первісна вартість	0	<b>721.0</b>	<b>733.0</b>
накопичена амортизація	0	(	(
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	40		
інші фінансові інвестиції	0		
Довгострокова дебіторська заборгованість			
Відстрочені податкові активи			
Інші необоротні активи			
<b>Усього за розділом I</b>	<b>0</b>	<b>11148.</b>	<b>14333.0</b>
<b>II. Оборотні активи</b>			
Виробничі запаси			
Поточні біологічні активи	1	<b>1602.0</b>	<b>1763.0</b>
Незавершене виробництво	1	<b>2154.0</b>	<b>2164.0</b>
Готова продукція	1	<b>2049.0</b>	<b>2257.0</b>
Товари	1	<b>10937.</b>	<b>12022.0</b>
Векселі одержані			
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, почи-ста реалізаційна вартість			
первісна вартість	1	<b>427.0</b>	<b>2891.0</b>
резерв сумнівних боргів	1	<b>427.0</b>	<b>2891.0</b>
резерв сумнівних боргів	1	(	(
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	1	<b>3.0</b>	
за виданими авансами	1	<b>627.0</b>	<b>117.0</b>
з нарахованих доходів	1		
із внутрішніх розрахунків	2		
Інша поточна дебіторська заборгованість	2	<b>103.0</b>	<b>56.0</b>
Поточні фінансові інвестиції			
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті:	2	<b>2222.0</b>	<b>3005.0</b>
в т.ч. у касі	2	<b>0.5</b>	<b>0.3</b>
в іноземній валюті	2		
Інші оборотні активи			
<b>Усього за розділом II</b>	<b>2</b>	<b>20124.</b>	<b>24275.0</b>
<b>III. Витрати майбутніх періодів</b>			
<b>IV. Необоротні активи та групи</b>			
<b>Баланс</b>	<b>2</b>	<b>31272.</b>	<b>38608.0</b>

Пасив	од ря-	На по- чаток звітного	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Власний капітал</b>			
Статутний капітал	3		
Пайовий капітал	3		
Додатковий вкладений капітал	3		
Інший додатковий капітал	3	<b>4335.0</b>	<b>4335.0</b>
Резервний капітал	3	<b>1933.0</b>	<b>1933.0</b>
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	3	<b>24173.</b>	<b>30107.0</b>
Неоплачений капітал	3	(	(
Вилучений капітал	3	(	(
<b>Усього за розділом I</b>	<b>3</b>	<b>30441.</b>	<b>36375.0</b>
<b>II. Забезпечення наступних витрат і платежів</b>			
Забезпечення виплат персоналу	4		
Інші забезпечення	4		
Страхові резерви	4		
Частка перестраховиків у страхових резервах	4	(	(
Цільове фінансування	4		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>4</b>		
<b>III. Довгострокові зобов'язання</b>			
Довгострокові кредити банків	4		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	4		
Відстрочені податкові зобов'язання	4		
Інші довгострокові зобов'язання	4		
<b>Усього за розділом III</b>	<b>4</b>		
<b>IV. Поточні зобов'язання</b>			
Короткострокові кредити банків	5		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	5		
Векселі видані	5		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	5	<b>165.0</b>	<b>74.0</b>
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	5	<b>37.0</b>	<b>425.0</b>
з бюджетом	5	<b>24.0</b>	<b>153.0</b>
з позабюджетних платежів	5		
зі страхування	5	<b>62.0</b>	<b>36.0</b>
з оплати праці	5	<b>247.0</b>	<b>301.0</b>
з учасниками	5		
із внутрішніх розрахунків	6	<b>45.0</b>	<b>24.0</b>
Інші поточні зобов'язання	6	<b>251.0</b>	<b>1220.0</b>
<b>Усього за розділом IV</b>	<b>6</b>	<b>831.0</b>	<b>2233.0</b>
<b>V. Доходи майбутніх періодів</b>			
<b>Баланс</b>	<b>6</b>	<b>31272.</b>	<b>38608.0</b>

Керівник \_\_\_\_\_ /Підпис/

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ /Підпис/



**Додаток**  
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3

		Коди	
Дата (рік, місяць, число)			
Підприємство <u>ПОП "Нива"</u>	за ЄДРПОУ		1
Територія <u>Україна</u>	за КОАТУУ	00111	
Орган державного управління	за СПОДУ	222	
Галузь <u>сільське господарство</u>	за ЗКГНІ	61250	
Вид економічної діяльності	за КВЕД	77101	
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума		01.11.

**ЗВІТ**  
**ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ**  
за рік **20 07** р.

Форма № 2      Код за ДКУД

1801003

**I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ**

Стаття	Од- ря-	За звітний пе- ріод	За по- передній пері- од
1		3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт,		<b>244</b>	<b>19358</b>
Податок на додану вартість		(	(
Акцизний збір		(	(
Інші вирахування з доходу		(	(
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	<b>212</b>	<b>16692</b>
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, по-		(	(
<b>Валовий:</b>	50		
збиток		(	(
Інші операційні доходи		<b>199</b>	<b>1068.</b>
Доходи від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	61		
Адміністративні витрати		(	(
Витрати на збут		(	(
Інші операційні витрати		(	(
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	91		
<b>Фінансові результати від операційної діяльності:</b>			
прибуток	00	<b>502</b>	<b>5020</b>
збиток		(	(
Доход від участі в капіталі			
Інші фінансові доходи			
Інші доходи			
Фінансові витрати		(	(
Витрати від участі в капіталі		(	(
Інші витрати		(	(

3. 401

1		3	4
<b>Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:</b>			
прибуток		502	5020
збиток		(	(
Податок на прибуток від звичайної діяльності		(	(
<b>Фінансові результати від звичайної діяльності:</b>			
прибуток	90	502	5020
збиток		(	(
<b>Надзвичайні:</b>	00		
витрати		(	(
Податки з надзвичайного прибутку		(	(
<b>Чистий:</b>			
прибуток		502	5677
збиток		(	(

## II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2	17197	15307,
Витрати на оплату праці	2	3231,	2453,0
Відрахування на соціальні заходи	2	526,0	279,0
Амортизація	2	1495,	1489,0
Інші операційні витрати	2	1683,	1352,0
Разом	2	24132	20880,

## III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	3		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	3		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію (грн.)	3		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію (грн.)	30		
Дивіденди на одну просту акцію (грн.)	3		

Керівник \_\_\_\_\_ /Підпис/

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ /Підпис/

3. 403

4.

**Додаток**  
до Положення (стандарту) бух-галтерського обліку 4

		Коди	
Дата (рік, місяць, число)			
Підприємство	<u>ПОП "Нива"</u>	за ЄДРПОУ	1
Територія	<u>Україна</u>	за КОАТУУ	00111
Орган державного управління		за СПОДУ	222
Галузь	<u>сільське господарство</u>	за ЗКГНІ	61250
Вид економічної діяльності		за КВЕД	77101
Одиниця виміру: тис. грн.		Контрольна сума	
			<b>01.11.</b>

**ЗВІТ**  
**ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ**  
за рік **20 07** р.

Форма № 3      Код за ДКУД

1801004

Стаття	Код	За звітний період	
		Надходження	Видаток
1	2	3	4
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>	010		
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування		5934,0	
Коригування на:			
амортизацію необоротних активів	020	1495,0	X
збільшення (зменшення) забезпечень	030		
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040		
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050		
Витрати на сплату відсотків	060		X
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	7429,0	
Зменшення (збільшення):			
оборотних активів	080		3368,0
витрат майбутніх періодів	090		
Збільшення (зменшення):			
доходів майбутніх періодів	100	1402,0	
	110		
Грошові кошти від операційної діяльності	120	5463,0	
Сплачені:			
відсот-	130	X	
податки на прибуток	140	X	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	5463,0	
Рух коштів від надзвичайних подій	160		
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	5463,0	
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>			
Реалізація:			
фінансових інвестицій	180		X
необоротних активів	190	345,0	X

майнових комплексів	200		
---------------------	-----	--	--

3. 405

4.

	1	2	3	4
Отримані:		210		X
дивіденди		220		X
Інші надходження		230		X
Придбання:			X	
фінансових інвес-	240			
необоротних активів	250		X	<b>4718,0</b>
майнових комплексів	260		X	
Інші платежі	270		X	<b>307,0</b>
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280			<b>4680,0</b>
Рух коштів від надзвичайних подій	290			
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300			<b>4680,0</b>
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>				
Надходження власного капіталу	310			X
Отримання позики	320			X
Інші надходження	330			X
Погашення позик	340		X	
Сплачені дивіденди	350		X	
Інші платежі	360		X	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370			
Рух коштів від надзвичайних подій	380			
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390			
Чистий рух коштів за звітний період	400		<b>783,0</b>	
Залишок коштів на початок року	410		<b>2222,0</b>	X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420			
Залишок коштів на кінець року	430		<b>3005,0</b>	X

Керівник \_\_\_\_\_ /Підпис/

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ /Підпис/

**Додаток**  
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 5

		Дата (рік, місяць, число)		Коди	
Підприємство	<u>ПОП "Нива"</u>	за ЄДРПОУ			1
Територія	<u>Україна</u>	за КОАТУУ		<b>00111</b>	
Орган державного управління		за СПОДУ		<b>222</b>	
Галузь	<u>сільське господарство</u>	за ЗКГНІ		<b>61250</b>	
Вид економічної діяльності		за КВЕД		<b>77101</b>	
Одиниця виміру: тис. грн.		Контрольна сума			<b>01.11.</b>

**ЗВІТ**  
**ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ**  
за рік **20 07** р.

Форма № 4

Код за ДКУД

1801005

Стаття	код	та-тут-ний капітал	айо-вий капітал	одат-ковий вкладений капітал	нши й до-дат-ковий капітал	езерв-ний капітал	Не розподілений прибуток (непо-критий збиток)	еопла-чений капітал	илу-чений капітал	азом
1		3	4	5	6	7	8	9		10
<b>За-початок року</b>	10				<b>4</b>	<b>1</b>	<b>241</b>			<b>3</b>
<b>Коригування:</b>					<b>335,0</b>	<b>933,0</b>	<b>73,0</b>			<b>0441,0</b>
Ви-правлення	30									
Інші										
<b>Ско-ригований</b>	50				<b>4</b>	<b>1</b>	<b>241</b>			<b>3</b>
<b>Пе-реоцінка активів:</b>	60				<b>335,0</b>	<b>933,0</b>	<b>73,0</b>			<b>0441,0</b>
Уцін-	70									
Доо-цінка неза-	80									
Уцін-ка незавер-	90									
Доо-цінка нема-	00									

Уцін- ка нематері-	10									
-----------------------	----	--	--	--	--	--	--	--	--	--



1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>Чистий прибуток (збиток)</b>	30						593 4,0			5 934,0
<b>Розподіл прибутку:</b>	40									
Виділення на										
Спрямування прибутку до	50									
Відрахування	60									
<b>Внески учасників:</b>	80									
Погашення заборгованості	90									
<b>Вилучення капіталу:</b>	10									
Продаж викуп	20									
Анулювання викуп	30									
Вилучення частки	40									
Зменшення номінальної вартості	50									
<b>Інші зміни в капіталі:</b>	60									
Списання										
Безкоштовно	70									
<b>Разом зміни в капіталі</b>	90						593 4,0			5 934,0
<b>Запаси на</b>	00				4	1	301			3
<b>Значення на</b>	00				335,0	933,0	07,0			6375,0

Керівник \_\_\_\_\_ /Підпис/

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ /Підпис/

**ЗАТВЕРДЖЕНО**

наказом Міністерства фінансів України  
від 29 листопада 200 р. № 302

(у редакції наказу Міністерства фінансів  
України  
Від 28 жовтня 2003 р. № 602)

Підприємство ПОП "Нива"  
Територія Україна  
Орган державного управління \_\_\_\_\_  
Галузь сільське господарство  
Вид економічної діяльності \_\_\_\_\_  
Середньооблікова чисельність працюючих 218

Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ  
за КОАТУУ  
за СПОДУ  
за ЗКГНГ  
за КВЕД  
Контрольна сума

Коди		
		01
<b>00111222</b>		
<b>6125077101</b>		
<b>01.11.0</b>		

Одиниця виміру: тис. грн.

## ПРИМІТКИ ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

за 20 07 рік

Форма № 5

Код за ДКУД

1801008

3. 411

## I. Нематеріальні активи

Групи нематеріальних активів	од рядка	Залишок на початок року		а-дійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, -)		Вибуло за рік		араховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни		Залишок на кінець року	
		первісна (переоцінена) вартість	акопичена амортизація		первісної (переоціненої) вартості	акопиченої амортизації	первісна (переоцінена) вартість	акопичена амортизація			первісної (переоціненої) вартості	акопиченої амортизації	первісна (переоцінена) вартість	акопичена амортизація
1		3	4		6	7	8	9		11	12	13	14	15
Права користування природними ресурсами	10													
Права користування майном	20													
Права на знаки для товарів і послуг	30													
Права на об'єкти промислової власності	40													
Авторські та суміжні з ними права	50													
Інші нематеріальні активи	70													
Разом														

3 рядка 080 графа 14	вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження (081) _____ права власності вартість оформлених у заставу нематеріальних активів (082) _____ вартість створених підприємством нематеріальних активів (083) _____ вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань (084) _____
3 рядка 080 графа 5 3 рядка 080 графа 15	<b>асигнувань</b> накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності (085) _____

## II. Основні засоби

Групи основних засобів	од рядка	Залишок на початок року		а-дійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		араховано амортизації за рік	трати від зменшення корисності	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		у тому числі				
		п ервісна (переоцінена) вартість	нос		п ервісної (переоціненої) вартості	нос	п ервісна (переоцінена) вартість	нос			п ервісної (переоціненої) вартості	носу	п ервісна (переоцінена) вартість	нос	оде-ржані за фінансовою		передані в оперативну оренду		
															первісна (переоцінена) вартість	нос	первісна (переоцінена) вартість	нос	
1		3			6		8				1		1		16		18		
Земельні ділянки																			
Капітальні витрати на поліпшення	10																		
Будинки, споруди та передавальні	20	301,0	48,0	52,0				6,0					653,0	74,0					
Машини та об-							50,												
Транспортні за-																			
Інструменти, прилади, інвентар (меб-	50	4,0	,0					,0					4,0	,0					
Робоча і продуктивна	60																		
Багаторічні на-																			
Інші основні		6											6						
Бібліотечні фо-																			
Малоцінні необоротні матеріальні активи	00																		
Тимчасові (нетитульні) споруди	10																		
Природні ре-																			
Інвентарна тара																			
Предмети про-																			
Інші необоротні матеріальні активи	50																		
Разом		1					50,						1						

3 рядка 260	вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності	(261) _____
	вартість оформлених у заставу основних засобів	(262) _____
	залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо)	(263) _____
	залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу	(264) _____
3 рядка 260	первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів	(265) <u>788,0</u>
	вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування	(266) _____
3 рядка 260	вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду	(267) _____

Н  
О  
С

О  
С  
Н  
О  
В  
Н  
И  
Х

З  
А  
С  
О  
Б  
І  
В  
,

Щ  
О  
Д  
О

Я  
К  
И  
Х

І  
С  
Н  
У  
Ю  
Т  
Ь

О  
Б  
М  
Е  
Ж  
Е

### III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	1 од ряд-	За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	2		<b>241.0</b>
Придбання (виготовлення) основних засобів	2	<b>4718.0</b>	
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	3 00		
Придбання (створення) нематеріальних ак-	3		
Формування основного стада	3		
Інші	3		
Разом	3	<b>4718.0</b>	<b>241.0</b>

### IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	1 од ряд-	За рік	На кінець року	
			довго-	поточні
1	2	3	4	5
<b>А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:</b>				
асоційовані підприємства	3			
дочірні підприємства	3			
спільну діяльність	3			
<b>Б. Інші фінансові інвестиції в:</b>				
частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	3 80			
акції	3			
облігації	4			
інші	4			
Разом (розд. А + розд. Б)	4			

3 рядка 045 графа 4 Балансу	Інші довгострокові фінансові інвестиції відображені:	
	за собівартістю	(421)
	за справедливою вартістю	(122)
	за амортизованою собівартістю	(423)
3 рядка 220 графа 4 Балансу	Поточні фінансові інвестиції відображені:	
	за собівартістю	(424)
	за справедливою вартістю	(425)
	за амортизованою собівартістю	(426)

### V. Доходи і витрати

Найменування показника	1 од ря-	Доходи	Витра-
1	2	3	4
<b>А. Інші операційні доходи і витрати</b>			
Операційна оренда активів	40		
Операційна курсова різниця	4		
Реалізація інших оборотних активів	4		
Штрафи, пені, неустойки	4		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	80		<b>18,0</b>
Інші операційні доходи і витрати	4	<b>1992</b>	<b>173.0</b>
у тому числі: відрахування до резерву сумнівних боргів	4	X	
непродуктивні витрати і втрати	4	X	
<b>Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:</b>			
асоційовані підприємства	5		
дочірні підприємства	5		
спільну діяльність	5		

1	2	3	4
<b>В. Інші фінансові доходи і витрати:</b>			X
Дивіденди			
Проценти		X	
Фінансова оренда активів			
Інші фінансові доходи і витрати			
<b>Г. Інші доходи і витрати:</b>			
Реалізація необоротних активів			
Реалізація майнових комплексів			
Неопераційна курсова різниця			
Безоплатно одержані активи			X
Списання необоротних активів		X	
Інші доходи і витрати			

Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами)	(631)	
Частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами	(632)	%

### VI. Грошові кошти

Найменування показника	К	На кі-
1	2	3
Каса	6	10
Поточний рахунок у банку	6	30040
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	6	
Грошові кошти в дорозі	6	
Еквіваленти грошових коштів	6	
Разом	6	

3 рядка 070 гр. 4 Балансу	Грошові кошти, використання яких обмежено	(691)
---------------------------	---	-------

### VII. Забезпечення і резерви

Види забезпечень і резервів	од рядка	алишок на початок року	Збільшення за звіт-		використано звітному році	торновано невикористану суму у звітному році	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	алишок на кінець року
			араховано (створено)	одаткові відрахування				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	10							
Забезпечення наступних витрат на додаткове забезпечення наступних витрат на виконання гарантій	20							
Забезпечення наступних витрат на реституцію	30							
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяж-	50							
Резерв сумнівних боргів								



Разом							
-------	--	--	--	--	--	--	--

### VIII. Запаси

Найменування показника	од рядк	Балансова вартість	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої	уці
1	2	3	4	5
Сировина і матеріали	8			
Купівельні напівфабрикати та	8			
Паливо	8	49 0		
Тара і тарні матеріали	8			
Будівельні матеріали	8	37 0		
Запасні частини	8	140 0		
Матеріали сільськогосподарсь-	8	1464		
Тварини на вирощуванні та від-	8	2164		
Малопічні та швидкозношувані	8	73 0		
Незавершене виробництво	8	2257		
Готова продукція	9	1202		
Товари	9			
Разом	9	1820		

3 графа	Балансова вартість запасів:	
	відображення за чистою вартістю реаліза-	(921)
	переданих у переробку	(922)
	оформлених в заставу	(923)
	переданих на комісію	(924)
	Активи на відповідальному зберіганні (позабалансовий ра-	(925)

\* визначається за п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9

### IX. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	од рядка	сього на кінець року	у т. ч. за строками непо-		
			о 3 місяців	ід 3	від 6 до 12 місяців
1	2	3	4	5	6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послу-					235
Інша поточна дебіторська заборгованість					

Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованос-	(951)
Із рядків 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторо-	(952)

### X. Нестачі і втрати від псування цінностей

Найменування показника	Код	Сума
1	2	3
Виявлено (списано) за рік нестачі і втрат	96	
Визнано заборгованістю винних осіб у звітно-	97	
Сума нестачі і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийня-	98	

### XI. Будівельні контракти

Найменування показника	Код	Сума
1	2	3
Дохід за будівельними контрактами за звітний	11	
Зобов'язаність на кінець звітного року:		
вагова замовників	11	
вагова замовникам	11	
з авансів отриманих	11	
Сума затриманих коштів на кінець року	11	
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контракта-	11	

### XII. Податок на прибуток

Найменування показника	Код	Сума
1	2	3
Поточний податок на прибуток	12	
Відстрочені податкові активи: на початок звітного	12	
на кінець звітного року	12	
Відстрочені податкові зобов'язання: на початок	12	
на кінець звітного року	12	
Включено до Звіту про фінансові результати -	12	
в тому числі: поточний податок на прибуток	12	
зменшення (збільшення) відстрочених податко-	12	
збільшення (зменшення) відстрочених податко-	12	
Відображено в складі власного капіталу - усього	12	
в тому числі: поточний податок на прибуток	12	
зменшення (збільшення) відстрочених податко-	12	
збільшення (зменшення) відстрочених податко-	12	

### XIII. Використання амортизаційних відрахувань

Найменування показника	Код	Сума
1	2	3
Нараховано за звітний рік	1	<b>1495.0</b>
Використано за рік - усього	1	
в тому числі на: будівництво об'єктів	1	
придбання (виготовлення) та поліпшення основ-	1	
з них машини та обладнання	1	
придбання (створення) нематеріальних активів	1	
погашення отриманих на капітальні інвестиції	1	
	1	
	1	

### XIV. Біологічні активи

Групи		Обліковуються за первісною вартістю									Обліковуються за справедливою вартістю				
		залишок на початок		адійшло	вибуло за рік		арахо- н рати від	в т годи віднов-	залишок на кінець		алишок а початок року	адійшло	міни	ибуло	алишок
		ервісна вартість	на копичена амортизація		п ервісна вартість	на копичена амортизація			ервісна вартість	на копичена амортизація					
		4	6	7	8	9	10	12							
<b>Довгострокові біологічні активи – усього</b>	410	21,0		0,0	6	8,0				33,0					
в тому															
робоча															
продуктивна худоба	412				6										
багаторічні	413														
інші довгострокові біологічні активи	415														
<b>Поточні біологічні активи - усього</b>	420		X			X	X			X					
в тому					8										
числі:															
тварини на вирощуванні та відгодівлі	421		X		8	X	X			X					
біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі)	422		X			X	X			X					
інші поточні біологічні активи	423		X			X	X			X					
<b>Разом</b>															

3 рядка 1430 графа 5 та графа 14 вартість біологічних активів придбаних за рахунок цільового фінансування	3 рідка) 1430 (1432)
---	-------------------------------

графа 11 та графа 17 балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності

**XV. Фінансові результати від первісного визнання і реалізації сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів**

Найменування показника	од ряд- ка	Вар- тість при первісно- му ви-	Витра- ти, пов'язані з біологічними перетворен-	Результат від		В иручка від ре- алізації	Собівар- тість реалізованої сільськогосподар- ської продукції	Фі- нансовий результат від реалі-
				до-	ви			
1		3	4	5	6	7	8	9
<b>Продукція та додаткові</b>								
у тому числі								
з них:								
соняшник								
соя								
пшкорові буряки (фаб-								
картопля								
овочі								
плоди (зерняткові кі-								
інша продукція рос-								
податкові біологічні								
<b>Продукція та додаткові</b>								
у тому числі								
з нього:								
свиней								
молоко								
вовна								
яйця курячі								
молодняк тварин								
інша продукція тва-								
інші додаткові біо-								
продукція рибництва								

Сільськогосподарська								
Фінансовий результат	X	X			X	X	X	

Керівник \_\_\_\_\_ /Підпис/

*Навчальне видання*

**Скирпан Ольга Петрівна  
Палюх Микола Степанович**

## **ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК**

**Навчальний посібник**

Редакція – авторська.  
Комп'ютерний набір і верстка – М.Р. Скирпан

Підп. до друку 24.06.08. Формат 60x84/16. Папір офсетний. Гарнітура Тип Таймс. Друк офсетний. Ум. друк. арк. 25,12. Обл.-вид. аркушів – 24,55. Наклад 1000 пр. Зам. № 01-365.

**Тернопільський національний економічний університет**

Свідоцтво про внесення до державного реєстру суб'єктів видавничої справи (серія ДК № 2743 від 16.01.07)

46009, м. Тернопіль, вул. Львівська, 3  
Тел./факс (0352) 43-24-40

**Додаток**  
до Положення (стандарту) бух-  
галтерського обліку 2

		Коди	
			01
Підприємство	<u>ПОП "Нива"</u>	за ЄДРПОУ	<b>00111222</b>
Територія	<u>Україна</u>	за КОАТУУ	<b>6125077101</b>
Форма власності	<u>приватна</u>	за КФВ	<b>10</b>
Орган державного управління	_____	за СПОДУ	
Галузь	<u>сільське господарство</u>	за ЗКГНІ	<b>01.11.0</b>
Вид економічної діяльності	_____	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис. грн.		Контрольна сума	
Адреса	_____		

**БАЛАНС**  
на 1 січня **20 08** р.

Форма № 1

Код за ДКУД

1801001
---------

Актив	І	На по- чаток звітної	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	0		
первісна вартість	0		
накопичена амортизація	0	(	(
Незавершене будівництво	0	<b>241.0</b>	<b>241.0</b>
Основні засоби:			
залишкова вартість	0	<b>10186.</b>	<b>13359.0</b>
первісна вартість	0	<b>14772.</b>	<b>19440.0</b>
знос	0	(	( <b>6081.0</b>
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	0	<b>721.0</b>	<b>733.0</b>
первісна вартість	0	<b>721.0</b>	<b>733.0</b>
накопичена амортизація	0	(	(
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	40		
інші фінансові інвестиції	0		
Довгострокова дебіторська заборгованість	0		
Відстрочені податкові активи	0		
Інші необоротні активи	0		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>0</b>	<b>11148.</b>	<b>14333.0</b>
<b>II. Оборотні активи</b>			
Виробничі запаси	1	<b>1602.0</b>	<b>1763.0</b>
Поточні біологічні активи	1	<b>2154.0</b>	<b>2164.0</b>
Незавершене виробництво	1	<b>2049.0</b>	<b>2257.0</b>
Готова продукція	1	<b>10937.</b>	<b>12022.0</b>
Товари	1		
Векселі одержані	1		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, по- чиста реалізаційна вартість			
	1	<b>427.0</b>	<b>2891.0</b>
первісна вартість	1	<b>427.0</b>	<b>2891.0</b>
резерв сумнівних боргів	1	(	(
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	1	<b>3.0</b>	
за виданими авансами	1	<b>627.0</b>	<b>117.0</b>
з нарахованих доходів	1		
із внутрішніх розрахунків	2		
Інша поточна дебіторська заборгованість	2	<b>103.0</b>	<b>56.0</b>
Поточні фінансові інвестиції			
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті:	2	<b>2222.0</b>	<b>3005.0</b>
в т.ч. у касі	2	<b>0.5</b>	<b>0.3</b>
в іноземній валюті	2		
Інші оборотні активи			
<b>Усього за розділом II</b>	<b>2</b>	<b>20124.</b>	<b>24275.0</b>
<b>III. Витрати майбутніх періодів</b>			
<b>IV. Необоротні активи та групи</b>			
<b>Баланс</b>	<b>2</b>	<b>31272.</b>	<b>38608.0</b>



Пасив	од ря-	На по- чаток звітного	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Власний капітал</b>			
Статутний капітал	3		
Пайовий капітал	3		
Додатковий вкладений капітал	3		
Інший додатковий капітал	3	<b>4335.0</b>	<b>4335.0</b>
Резервний капітал	3	<b>1933.0</b>	<b>1933.0</b>
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	3	<b>24173.</b>	<b>30107.0</b>
Неоплачений капітал	3	(	(
Вилучений капітал	3	(	(
<b>Усього за розділом I</b>	3	<b>30441.</b>	<b>36375.0</b>
<b>II. Забезпечення наступних витрат і платежів</b>			
Забезпечення виплат персоналу	4		
Інші забезпечення	4		
Страхові резерви	4		
Частка перестраховиків у страхових резервах	4	(	(
Цільове фінансування	4		
<b>Усього за розділом II</b>	4		
<b>III. Довгострокові зобов'язання</b>			
Довгострокові кредити банків	4		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	4		
Відстрочені податкові зобов'язання	4		
Інші довгострокові зобов'язання	4		
<b>Усього за розділом III</b>	4		
<b>IV. Поточні зобов'язання</b>			
Короткострокові кредити банків	5		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	5		
Векселі видані	5		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	5	<b>165.0</b>	<b>74.0</b>
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	5	<b>37.0</b>	<b>425.0</b>
з бюджетом	5	<b>24.0</b>	<b>153.0</b>
з позабюджетних платежів	5		
зі страхування	5	<b>62.0</b>	<b>36.0</b>
з оплати праці	5	<b>247.0</b>	<b>301.0</b>
з учасниками	5		
із внутрішніх розрахунків	6	<b>45.0</b>	<b>24.0</b>
Інші поточні зобов'язання	6	<b>251.0</b>	<b>1220.0</b>
<b>Усього за розділом IV</b>	6	<b>831.0</b>	<b>2233.0</b>
<b>V. Доходи майбутніх періодів</b>			
<b>Баланс</b>	6	<b>31272.</b>	<b>38608.0</b>

Керівник \_\_\_\_\_ /Підпис/

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ /Підпис/

**Додаток**  
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3

		Коди	
Дата (рік, місяць, число)			
Підприємство	<u>ПОП "Нива"</u>	за ЄДРПОУ	1
Територія	<u>Україна</u>	за КОАТУУ	00111
Орган державного управління		за СПОДУ	222
Галузь	<u>сільське господарство</u>	за ЗКГНІ	61250
Вид економічної діяльності		за КВЕД	77101
Одиниця виміру: тис. грн.		Контрольна сума	
			<b>01.11.</b>

**ЗВІТ**  
**ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ**  
за рік **20 07** р.

Форма № 2      Код за ДКУД

1801003

**I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ**

Стаття	Од- ря-	За звітний пе- ріод	За по- передній пері- од
1		3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт,		<b>244</b>	<b>19358</b>
Податок на додану вартість		(	(
Акцизний збір		(	(
Інші вирахування з доходу		(	(
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	<b>212</b>	<b>16692</b>
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, по-		(	(
<b>Валовий:</b>	50		
збиток		(	(
Інші операційні доходи		<b>199</b>	<b>1068.</b>
Доходи від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	61		
Адміністративні витрати		(	(
Витрати на збут		(	(
Інші операційні витрати		(	(
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	91		
<b>Фінансові результати від операційної діяльності:</b>			
прибуток	00	<b>502</b>	<b>5020</b>
збиток		(	(
Доход від участі в капіталі			
Інші фінансові доходи			
Інші доходи			
Фінансові витрати		(	(
Витрати від участі в капіталі		(	(
Інші витрати		(	(

7. 5

1		3	4
<b>Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:</b>			
прибуток		502	5020
збиток		(	(
Податок на прибуток від звичайної діяльності		(	(
<b>Фінансові результати від звичайної діяльності:</b>			
прибуток	90	502	5020
збиток		(	(
<b>Надзвичайні:</b>	00		
витрати		(	(
Податки з надзвичайного прибутку		(	(
<b>Чистий:</b>			
прибуток		502	5677
збиток		(	(

## II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2	17197	15307,
Витрати на оплату праці	2	3231,	2453,0
Відрахування на соціальні заходи	2	526,0	279,0
Амортизація	2	1495,	1489,0
Інші операційні витрати	2	1683,	1352,0
Разом	2	24132	20880,

## III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	3		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	3		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію (грн.)	3		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію (грн.)	30		
Дивіденди на одну просту акцію (грн.)	3		

Керівник \_\_\_\_\_ /Підпис/

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ /Підпис/



**Додаток**  
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4

		Коди	
Дата (рік, місяць, число)			
Підприємство	<u>ПОП "Нива"</u>	за ЄДРПОУ	1
Територія	<u>Україна</u>	за КОАТУУ	00111
Орган державного управління		за СПОДУ	222
Галузь	<u>сільське господарство</u>	за ЗКГНІ	61250
Вид економічної діяльності		за КВЕД	77101
Одиниця виміру: тис. грн.		Контрольна сума	
			<b>01.11.</b>

**ЗВІТ**  
**ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ**  
за рік **20 07** р.

Форма № 3      Код за ДКУД

1801004

Стаття	Код	За звітний період	
		Надходження	Видаток
1	2	3	4
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>	010		
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування		<b>5934,0</b>	
Коригування на:			
амортизацію необоротних активів	020	<b>1495,0</b>	X
збільшення (зменшення) забезпечень	030		
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040		
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050		
Витрати на сплату відсотків	060		X
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	<b>7429,0</b>	
Зменшення (збільшення):			
оборотних активів	080		<b>3368,0</b>
витрат майбутніх періодів	090		
Збільшення (зменшення):			
доходів майбутніх періодів	110	<b>1402,0</b>	
Грошові кошти від операційної діяльності	120	<b>5463,0</b>	
Сплачені:	130	X	
податки на прибуток	140	X	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	<b>5463,0</b>	
Рух коштів від надзвичайних подій	160		
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	<b>5463,0</b>	
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>			
Реалізація:			
фінансових інвестицій	180		X
необоротних активів	190	<b>345,0</b>	X

майнових комплексів	200		
---------------------	-----	--	--

	1	2	3	4	
Отримані:		210		X	
дивіденди		220		X	
Інші надходження		230		X	
Придбання:			X		
фінансових інвес-		240			
необоротних активів		250	X		<b>4718,0</b>
майнових комплексів		260	X		
Інші платежі		270	X		<b>307,0</b>
Чистий рух коштів до надзвичайних подій		280			<b>4680,0</b>
Рух коштів від надзвичайних подій		290			
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності		300			<b>4680,0</b>
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>					
Надходження власного капіталу		310		X	
Отримання позики		320		X	
Інші надходження		330		X	
Погашення позик		340	X		
Сплачені дивіденди		350	X		
Інші платежі		360	X		
Чистий рух коштів до надзвичайних подій		370			
Рух коштів від надзвичайних подій		380			
Чистий рух коштів від фінансової діяльності		390			
Чистий рух коштів за звітний період		400			<b>783,0</b>
Залишок коштів на початок року		410			<b>2222,0</b>
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів		420			
Залишок коштів на кінець року		430			<b>3005,0</b>

Керівник \_\_\_\_\_ /Підпис/

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ /Підпис/

**Додаток**  
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 5

		Дата (рік, місяць, число)		Коди	
Підприємство	<u>ПОП "Нива"</u>	за ЄДРПОУ			1
Територія	<u>Україна</u>	за КОАТУУ		<b>00111</b>	
Орган державного управління		за СПОДУ		<b>222</b>	
Галузь	<u>сільське господарство</u>	за ЗКГНІ		<b>61250</b>	
Вид економічної діяльності		за КВЕД		<b>77101</b>	
Одиниця виміру: тис. грн.		Контрольна сума			<b>01.11.</b>

**ЗВІТ**  
**ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ**  
за рік **20 07** р.

Форма № 4      Код за ДКУД

1801005

Стаття	код	та-тун-ний капітал	айо-вий капітал	одат-ковий вкладений капітал	нши й до-дат-ков-ий капітал	езерв-ний капітал	Не розподілений прибуток (непо-критий збиток)	еопла-чений капітал	илу-че-ний капітал	Р азом
1	2	3	4	5	6	7	8	9		10
<b>За-початок року</b>	10				<b>4</b>	<b>1</b>	<b>241</b>			<b>3</b>
<b>Коригування:</b>										
Виправлення	30									
Інші										
<b>Скоригований</b>	50				<b>4</b>	<b>1</b>	<b>241</b>			<b>3</b>
<b>Переоцінка активів:</b>	60									
Уцінка	70									
Дооцінка неза-	80									
Уцінка незавер-	90									
Дооцінка нема-	00									



Уцін- ка нематері-	10									
-----------------------	----	--	--	--	--	--	--	--	--	--

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>Чистий прибуток (збиток)</b>	30						593 4,0			5 934,0
<b>Розподіл прибутку:</b>	40									
Виділення на										
Спрямування прибутку до	50									
Відрахування	60									
<b>Внески учасників:</b>	80									
Погашення заборгованості	90									
<b>Вилучення капіталу:</b>	10									
Перепродаж викупу	20									
Анулювання викупу	30									
Вилучення частки	40									
Зменшення номінальної вартості	50									
<b>Інші зміни в капіталі:</b>	60									
Співвідношення										
Безкоштовно	70									
<b>Разом змін в капіталі</b>	90						593 4,0			5 934,0
<b>Запаси на</b>	00				4	1	301			3
<b>Всього</b>	00				335,0	933,0	07,0			6375,0

Керівник \_\_\_\_\_ /Підпис/

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ /Підпис/

**ЗАТВЕРДЖЕНО**

наказом Міністерства фінансів України  
від 29 листопада 200 р. № 302

(у редакції наказу Міністерства фінансів  
України

Від 28 жовтня 2003 р. № 602)

Підприємство ПОП "Нива"  
Територія Україна  
Орган державного управління \_\_\_\_\_  
Галузь сільське господарство  
Вид економічної діяльності \_\_\_\_\_  
Середньооблікова чисельність працюючих 218

Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ  
за КОАТУУ  
за СПОДУ  
за ЗКГНГ  
за КВЕД  
Контрольна сума

Коди		
		01
<b>00111222</b>		
<b>6125077101</b>		
<b>01.11.0</b>		

Одиниця виміру: тис. грн.

## ПРИМІТКИ ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

за 20 07 рік

Форма № 5

Код за ДКУД

1801008

## I. Нематеріальні активи

Групи нематеріальних активів	од рядка	Залишок на початок року		а-дійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, переоцінена) вартості		Вибуло за рік		араховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни		Залишок на кінець року	
		первісна (переоцінена) вартість	акопичена амортизація		первісної (переоціненої) вартості	акопиченої амортизації	первісна (переоцінена) вартість	акопичена амортизація			первісної (переоціненої) вартості	акопиченої амортизації	первісна (переоцінена) вартість	акопичена амортизація
1		3	4		6	7	8	9		11	12	13	14	15
Права користування природними ресурсами	10													
Права користування майном	20													
Права на знаки для товарів і послуг	30													
Права на об'єкти промислової власності	40													
Авторські та суміжні з ними права	50													
Інші нематеріальні активи	70													
Разом														

3 рядка 080 графа 14	вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження (081) _____ права власності вартість оформлених у заставу нематеріальних активів (082) _____ вартість створених підприємством нематеріальних активів (083) _____ вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових _____ (084) _____
3 рядка 080 графа 5 3 рядка 080 графа 15	<b>асигнувань</b> накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності (085) _____

## II. Основні засоби

Групи основних засобів	од рядка	Залишок на початок року		а-дійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		араховано амортизації за рік	трати від зменшення корисності	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		у тому числі				
		п ервісна (переоцінена) вартість	нос		п ервісної (переоціненої) вартості	нос	п ервісна (переоцінена) вартість	нос			п ервісної (переоціненої) вартості	носу	п ервісна (переоцінена) вартість	нос	оде-ржані за фінансовою		передані в оперативну оренду		
															первісна (переоцінена) вартість	нос	первісна (переоцінена) вартість	нос	
1		3				6		8			1		1		16		18		
Земельні ділянки																			
Капітальні витрати на поліпшення	10																		
Будинки, споруди та передавальні	20	301,0	48,0	52,0					6,0				653,0	74,0					
Машини та об-								50,											
Транспортні за-																			
Інструменти, прилади, інвентар (меб-	50	4,0	,0						,0				4,0	,0					
Робоча і продуктивна	60																		
Багаторічні на-																			
Інші основні			6											6					
Бібліотечні фо-																			
Малоцінні необоротні матеріальні активи	00																		
Тимчасові (нетитульні) споруди	10																		
Природні ре-																			
Інвентарна тара																			
Предмети про-																			
Інші необоротні матеріальні активи	50																		
Разом		1						50,					1						

3 рядка 260	вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності	(261) _____
	вартість оформлених у заставу основних засобів	(262) _____
	залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо)	(263) _____
	залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу	(264) _____
3 рядка 260	первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів	(265) <u>788,0</u>
	вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування	(266) _____
3 рядка 260	вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду	(267) _____

Н  
О  
С  
  
О  
С  
Н  
О  
В  
Н  
И  
Х  
  
З  
А  
С  
О  
Б  
І  
В  
,  
  
Щ  
О  
Д  
О  
  
Я  
К  
И  
Х  
  
І  
С  
Н  
У  
Ю  
Т  
Ь  
  
О  
Б  
М  
Е  
Ж  
Е

### III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	1 од ряд-	За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	2		<b>241.0</b>
Придбання (виготовлення) основних засобів	2	<b>4718.0</b>	
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	3 00		
Придбання (створення) нематеріальних ак-	3		
Формування основного стада	3		
Інші	3		
Разом	3	<b>4718.0</b>	<b>241.0</b>

### IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	1 од ряд-	За рік	На кінець року	
			довго-	поточні
1	2	3	4	5
<b>А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:</b>				
асоційовані підприємства	3			
дочірні підприємства	3			
спільну діяльність	3			
<b>Б. Інші фінансові інвестиції в:</b>				
частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	3 80			
акції	3			
облігації	4			
інші	4			
Разом (розд. А + розд. Б)	4			

3 рядка 045 графа 4 Балансу	Інші довгострокові фінансові інвестиції відображені:	
	за собівартістю	(421)
	за справедливою вартістю	(122)
	за амортизованою собівартістю	(423)
3 рядка 220 графа 4 Балансу	Поточні фінансові інвестиції відображені:	
	за собівартістю	(424)
	за справедливою вартістю	(425)
	за амортизованою собівартістю	(426)

### V. Доходи і витрати

Найменування показника	1 од ря-	Доходи	Витра-
1	2	3	4
<b>А. Інші операційні доходи і витрати</b>			
Операційна оренда активів	40		
Операційна курсова різниця	4		
Реалізація інших оборотних активів	4		
Штрафи, пені, неустойки	4		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	80		<b>18,0</b>
Інші операційні доходи і витрати	4	<b>1992</b>	<b>173.0</b>
у тому числі: відрахування до резерву сумнівних боргів	4	X	
непродуктивні витрати і втрати	4	X	
<b>Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:</b>			
асоційовані підприємства	5		
дочірні підприємства	5		
спільну діяльність	5		



1	2	3	4
<b>В. Інші фінансові доходи і витрати:</b>			X
Дивіденди			
Проценти		X	
Фінансова оренда активів			
Інші фінансові доходи і витрати			
<b>Г. Інші доходи і витрати:</b>			
Реалізація необоротних активів			
Реалізація майнових комплексів			
Неопераційна курсова різниця			
Безоплатно одержані активи			X
Списання необоротних активів		X	
Інші доходи і витрати			

Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами)	(631)	
Частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами	(632)	%

### VI. Грошові кошти

Найменування показника	К	На кі-
1	2	3
Каса	6	10
Поточний рахунок у банку	6	30040
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	6	
Грошові кошти в дорозі	6	
Еквіваленти грошових коштів	6	
Разом	6	

3 рядка 070 гр. 4 Балансу	Грошові кошти, використання яких обмежено	(691)
---------------------------	---	-------

### VII. Забезпечення і резерви

Види забезпечень і резервів	од рядка	алишок на початок року	Збільшення за звіт-		використано звітному році	торновано невикористану суму у звітному році	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	алишок на кінець року
			араховано (створено)	одаткові відрахування				
1						7	8	9
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	10							
Забезпечення наступних витрат на додаткове забезпечення наступних витрат на виконання гарантій	20							
Забезпечення наступних витрат на реституцію	30							
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяж-	50							
Резерв сумнівних боргів								

Разом							
-------	--	--	--	--	--	--	--

### VIII. Запаси

Найменування показника	од рядк	Балансова вартість	Переоцінка за рік	
			збільшення	чистої уці
1	2	3	4	5
Сировина і матеріали	8			
Купівельні напівфабрикати та	8			
Паливо	8	49 0		
Тара і тарні матеріали	8			
Будівельні матеріали	8	37 0		
Запасні частини	8	140 0		
Матеріали сільськогосподарсь-	8	1464		
Тварини на вирощуванні та від-	8	2164		
Малопічні та швидкозношувані	8	73 0		
Незавершене виробництво	8	2257		
Готова продукція	9	1202		
Товари	9			
Разом	9	1820		

3 графа	Балансова вартість запасів:	
	відображення за чистою вартістю реаліза-	(921)
	переданих у переробку	(922)
	оформлених в заставу	(923)
	переданих на комісію	(924)
	Активи на відповідальному зберіганні (позабалансовий ра-	(925)
* визначається за п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9		

### IX. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	од рядка	сього на кінець року	у т. ч. за строками непо-		
			о 3 місяців	ід 3	від 6 до 12 місяців
1	2	3	4	5	6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послу-					235
Інша поточна дебіторська заборгованість					

Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованос-	(951)
Із рядків 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторо-	(952)

### X. Нестачі і втрати від псування цінностей

Найменування показника	Код	Сума
1	2	3
Виявлено (списано) за рік нестачі і втрат	96	
Визнано заборгованістю винних осіб у звітно-	97	
Сума нестачі і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийня-	98	

### XI. Будівельні контракти

Найменування показника	Код	Сума
1	2	3
Дохід за будівельними контрактами за звітний	11	
Зобов'язаність на кінець звітного року:		
вагова замовників	11	
вагова замовникам	11	
з авансів отриманих	11	
Сума затриманих коштів на кінець року	11	
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контракта-	11	

### XII. Податок на прибуток

Найменування показника	Код	Сума
1	2	3
Поточний податок на прибуток	12	
Відстрочені податкові активи: на початок звітного	12	
на кінець звітного року	12	
Відстрочені податкові зобов'язання: на початок	12	
на кінець звітного року	12	
Включено до Звіту про фінансові результати -	12	
в тому числі: поточний податок на прибуток	12	
зменшення (збільшення) відстрочених податко-	12	
збільшення (зменшення) відстрочених податко-	12	
Відображено в складі власного капіталу - усього	12	
в тому числі: поточний податок на прибуток	12	
зменшення (збільшення) відстрочених податко-	12	
збільшення (зменшення) відстрочених податко-	12	

### XIII. Використання амортизаційних відрахувань

Найменування показника	Код	Сума
1	2	3
Нараховано за звітний рік	1	<b>1495.0</b>
Використано за рік - усього	1	
в тому числі на: будівництво об'єктів	1	
придбання (виготовлення) та поліпшення основ-	1	
з них машини та обладнання	1	
придбання (створення) нематеріальних активів	1	
погашення отриманих на капітальні інвестиції	1	
	1	
	1	

#### XIV. Біологічні активи

Групи		Обліковуються за первісною вартістю									Обліковуються за справедливою вартістю				
		залишок на початок		адійшло	вибуло за рік		арахо- н рати від	в т годи віднов-	залишок на кінець		алишок а початок року	адійшло	міни	ибуло	алишок
		ервісна вартість	на копичена амортизація		п ервісна вартість	на копичена амортизація			ервісна вартість	на копичена амортизація					
		4	6	7	8	9	10	12							
<b>Довгострокові біологічні активи – усього</b>	410	21,0		0,0	6	8,0				33,0					
в тому															
робоча															
продуктивна худоба	412				6										
багаторічні	413														
інші довгострокові біологічні активи	415														
<b>Поточні біологічні активи - усього</b>	420		X			X	X			X					
в тому					8										
числі:															
тварини на вирощуванні та відгодівлі	421		X		8	X	X			X					
біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі)	422		X			X	X			X					
інші поточні біологічні активи	423		X			X	X			X					
<b>Разом</b>															

З рядка 1430 графа 5 та графа 14 вартість біологічних активів придбаних за рахунок цільового фінансування	3 (1431) 1430 (1432)
---	-------------------------------

графа 11 та графа 17 балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності

**XV. Фінансові результати від первісного визнання і реалізації сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів**

Найменування показника	од ряд- ка	Вар- тість при первісно- му ви-	Витра- ти, пов'язані з біологічними перетворен-	Результат від		В иручка від ре- алізації	Собівар- тість реалізованої сільськогосподар- ської продукції	Фі- нансовий результат від реалі-
				до-	ви			
1		3	4	5	6	7	8	9
<b>Продукція та додаткові</b>								
у тому числі								
з них:								
соняшник								
соя								
пшкорові буряки (фаб-								
картопля								
овочі								
плоди (зерняткові кі-								
інша продукція рос-								
податкові біологічні								
<b>Продукція та додаткові</b>								
у тому числі								
з нього:								
свиней								
молоко								
вовна								
яйця курячі								
молодняк тварин								
інша продукція тва-								
інші додаткові біо-								
продукція рибництва								

Сільськогосподарська								
Фінансовий результат		X	X			X	X	X

Керівник \_\_\_\_\_ /Підпис/

*Навчальне видання*

**Скирпан Ольга Петрівна  
Палюх Микола Степанович**

## **ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК**

**Навчальний посібник**

Редакція – авторська.  
Комп'ютерний набір і верстка – М.Р. Скирпан

Підп. до друку 24.06.08. Формат 60x84/16. Папір офсетний. Гарнітура Тип Таймс. Друк офсетний. Ум. друк. арк. 25,12. Обл.-вид. аркушів – 24,55. Наклад 1000 пр. Зам. № 01-365.

**Тернопільський національний економічний університет**

Свідоцтво про внесення до державного реєстру суб'єктів видавничої справи (серія ДК № 2743 від 16.01.07)

46009, м. Тернопіль, вул. Львівська, 3  
Тел./факс (0352) 43-24-40