

*МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ*

Я.П. ІЩЕНКО, О.А. ПОДОЛЯНЧУК, Н.І. КОВАЛЬ

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І

Підручник

Вінниця

2020

УДК 657.15(075.8)

I (98)

*Рекомендовано Вченою радою
Вінницького національного аграрного університету
як навчальний посібник для студентів галузі знань
07 «Управління та адміністрування»
(Протокол №13) від 26 червня 2020 року*

Рецензенти:

Дрозд І.К. – доктор економічних наук, професор, директор центру підвищення кваліфікації Київського національного університету імені Тараса Шевченка;

Садовська І.Б. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки;

Правдюк Н.Л. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Вінницького національного аграрного університету.

I (98)

Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І.

Фінансовий облік 1: підручник / Я.П. Іщенко, О.А. Подолянчук, Н.І. Коваль. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2020. – 496 с.

ISBN 975-618 7722-98-0

У підручнику викладено методичні підходи до облікового відображення майна підприємств включаючи визнання, оцінку, документування, відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Структура посібника включає методичні матеріали до вивчення лекційного курсу, питання для самоконтролю, тестові завдання та практичні завдання, що дозволяє студентам краще засвоїти теоретичний матеріал та здійснити самоконтроль його засвоєння. Підручник розроблено у відповідності до навчальної програми з дисципліни «Фінансовий облік I» та призначено для використання у навчальному процесі викладачами, студентами та аспірантами закладів вищої освіти, а також в практичній діяльності суб'єктів господарювання.

ISBN 975-618 7722-98-0

Я.П. Іщенко, О.А. Подолянчук, Н.І. Коваль, 2020

ЗМІСТ

	ПЕРЕДМОВА	6
ТЕМА 1.	ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ	9
1.1.	Фінансовий облік: сутність, значення та місце в системі бухгалтерського обліку	9
1.2.	Правове регулювання організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні	13
1.3.	Фінансова звітність підприємств	18
1.4.	Облікова політика підприємства	24
	<i>Питання для самоконтролю</i>	28
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	29
	<i>Практичні завдання</i>	32
ТЕМА 2.	ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ	35
2.1.	Облік касових операцій	35
2.2.	Облік операцій на рахунках в банках	44
2.3.	Облік інших коштів	54
	<i>Питання для самоконтролю</i>	58
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	58
	<i>Практичні завдання</i>	68
ТЕМА 3.	ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ	69
3.1.	Визначення дебіторської заборгованості, її визнання та оцінка	69
3.2.	Облік розрахунків з покупцями та замовниками. Облік резерву сумнівних боргів	71
3.3.	Облік розрахунків з підзвітними особами	83
3.4.	Облік розрахунків по відшкодуванню матеріального збитку	91
3.5.	Облік розрахунків з іншими дебіторами	94
	<i>Питання для самоконтролю</i>	97
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	98
	<i>Практичні завдання</i>	103

ТЕМА 4.	ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	106
4.1.	Економічний зміст та класифікація основних засобів	106
4.2.	Порядок оцінки основних засобів	110
4.3.	Облік надходження основних засобів їх поліпшення і ремонтів	115
4.4.	Облік амортизації (зносу) основних засобів	129
4.5.	Облік вибуття основних засобів	135
4.6.	Облік оренди основних засобів	137
	<i>Питання для самоконтролю</i>	144
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	145
	<i>Практичні завдання</i>	151
ТЕМА 5.	ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	153
5.1.	Облік інших необоротних матеріальних активів	153
5.2.	Облік нематеріальних активів	158
	<i>Питання для самоконтролю</i>	171
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	172
	<i>Практичні завдання</i>	176
ТЕМА 6.	ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ	178
6.1.	Класифікація фінансових інвестицій	178
6.2.	Облік довгострокових фінансових інвестицій	188
6.3.	Облік поточних фінансових інвестицій	201
	<i>Питання для самоконтролю</i>	205
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	206
	<i>Практичні завдання</i>	211
ТЕМА 7.	ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	212
7.1.	Економічний зміст запасів	212
7.2.	Оцінка виробничих запасів	218
7.3.	Первинний та складський облік виробничих запасів	228
7.4.	Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів	234

<i>Питання для самоконтролю</i>	240
<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	241
<i>Практичні завдання</i>	247
ТЕМА 8. ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	249
8.1. Первісне визнання та оцінка готової продукції	249
8.2. Первинний облік готової продукції	259
8.2.1. Первинний облік продукції рослинництва	259
8.2.2. Первинний облік продукції тваринництва	263
8.3. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції	265
<i>Питання для самоконтролю</i>	271
<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	272
<i>Практичні завдання</i>	277
ТЕМА 9. ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	279
9.1. Поняття та класифікація біологічних активів	279
9.2. Оцінка біологічних активів та готової сільськогосподарської продукції	287
9.3. Облік довгострокових біологічних активів	293
9.3.1. Облік надходження довгострокових біологічних активів	293
9.3.2. Облік зміни вартості довгострокових біологічних активів	299
9.3.3. Облік вибуття довгострокових біологічних активів	301
9.4. Облік поточних біологічних активів	305
9.4.1. Облік надходження поточних біологічних активів	305
9.4.2. Облік зміни вартості поточних біологічних активів	315
9.4.3. Облік вибуття поточних біологічних активів	319
<i>Питання для самоконтролю</i>	321
<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	322
<i>Практичні завдання</i>	326
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	329
ГЛОСАРІЙ	353
ДОДАТКИ	369

ПЕРЕДМОВА

Сучасний розвиток бухгалтерського обліку здійснюється під впливом глобалізаційних процесів в економіці та суспільстві. Складні системи управління економічними процесами ускладнюють інформаційне їх забезпечення. Передумовою ефективного управління суб'єктами господарювання різних організаційно-правових форм є отримання системою менеджменту об'єктивної, своєчасної, достатньої інформації про всі процеси діяльності підприємств. Основою інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання є інформація бухгалтерського, зокрема фінансового обліку. Фінансовий облік є обов'язковою до формування суб'єктами господарювання інформаційною системою, що надає інформацію як зовнішнім так і внутрішнім користувачам відповідно до чинного законодавства та стандартів обліку. Метою ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Даний підручник розроблено у відповідності до навчальної програми з дисципліни «Фінансовий облік І» та робочої програми навчальної дисципліни «Фінансовий облік І» для студентів галузі знань 07 «Управління і адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Метою викладання дисципліни «Фінансовий облік І» є формування у майбутніх фахівців сучасної системи знань з методики обліку активів та оволодіння студентами загальними і спеціальними професійними компетентностями.

Основними завданнями, які вирішувались в процесі написання підручника є: висвітлення методичних підходів до облікового відображення майна підприємств включаючи визнання, оцінку, документування, відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності з метою забезпечення їх засвоєння студентами та формування студентами професійних (фахових) компетентностей, пов'язаних із:

- здатністю досліджувати тенденції розвитку економіки за допомогою інструментарію макро- та мікроекономічного аналізу, робити узагальнення стосовно оцінки прояву окремих явищ, які властиві сучасним процесам в економіці.

- здатністю формувати обліково-аналітичну інформацію для ефективного управління діяльністю підприємства.

- здатністю до відображення відомостей про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому обліку, їх систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення.

- здатністю застосування знань права та податкового законодавства в практичній діяльності суб'єктів господарювання.

- здатністю проводити аналіз господарської діяльності підприємства та фінансовий аналіз з метою прийняття управлінських рішень.

- здатністю здійснення облікових процедур із застосуванням спеціалізованих інформаційних систем і комп'ютерних технологій.

- здатністю застосовувати та формувати інформаційну підтримку управління підприємством з використанням сучасного технічного та методичного інструментарію.

- здатністю підтримувати належний рівень економічних знань та постійно підвищувати свою професійну підготовку.

- здатністю здійснювати ефективну комунікацію з іншими структурними підрозділами в межах установи.

Навчальна дисципліна «Фінансовий облік І» базується на знаннях таких дисциплін, як: «Бухгалтерський облік», «Гроші і кредит», «Фінанси» та є базою для вивчення таких дисциплін, як: «Фінансовий облік II», «Управлінський облік», «Звітність підприємств», «Облікова політика підприємств» та інших.

Матеріал підручника сформовано на основі нормативно-правових актів, що регулюють фінансовий, податковий облік та загалом провадження

діяльності підприємств; методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку та літературних джерел з бухгалтерського обліку. Для більшої наочності, теоретичний матеріал проілюстрований рисунками. В підручнику наводяться приклади кореспонденції рахунків за типовими господарськими операціями. В кінці кожної теми наводяться питання для самоконтролю, тестові завдання та практичні завдання, що дозволяє студентам краще засвоїти теоретичний матеріал та здійснити самоконтроль його засвоєння.

У кінці підручника наводиться глосарій, де даються визначення основних термінів та категорій в алфавітному порядку.

В додатках представлено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; перелік Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку; первинні документи за темами підручника та Закон України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, як основний нормативний акт, що регулює ведення фінансового обліку та формування фінансової звітності.

ТЕМА 1

ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

1.1. Фінансовий облік: сутність, значення та місце в системі бухгалтерського обліку.

1.2. Правове регулювання організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

1.3. Фінансова звітність підприємств.

1.4. Облікова політика підприємства.

Навчальна мета: усвідомити значення та роль фінансового обліку в системі інформаційного забезпечення різних користувачів; засвоїти особливості фінансового обліку; ознайомитися з об'єктами та принципами фінансового обліку; узагальнити нормативно-правове забезпечення організації фінансового обліку; засвоїти інформацію щодо складу, призначення, якісних характеристик фінансової звітності; сформулювати уявлення про облікову політику підприємства, її складові та основні фактори її формування.

Виховна мета: спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення та вміння сприймати й узагальнювати інформацію, що надається лектором.

1.1. Фінансовий облік: сутність, значення та місце в системі бухгалтерського обліку

Сільське господарство України є однією з основних бюджетоутворюючих сфер економіки. На переконання Г.М. Калетніка, від успішного вирішення проблем економічного та соціального розвитку агропромислового комплексу як пріоритетного сектора економіки країни, та сталого його розвитку значною мірою залежить функціонування інших галузей народного господарства, продовольча безпека держави, фінансове

забезпечення потреб країни, формування внутрішнього і зовнішнього ринків, підвищення добробуту населення країни [44, с. 16].

Передумовою ефективного управління суб'єктами господарювання різних організаційно-правових форм є отримання системою менеджменту об'єктивної, своєчасної, достатньої інформації про всі процеси діяльності підприємств. Основою інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання є інформація бухгалтерського обліку.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV (далі Закон №996), Бухгалтерський облік в Україні поділяється на *бухгалтерський (фінансовий)* та *внутрішньогосподарський (управлінський)* [150].

Бухгалтерський (фінансовий) облік визначено як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичування, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємств зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень (рис. 1.1).

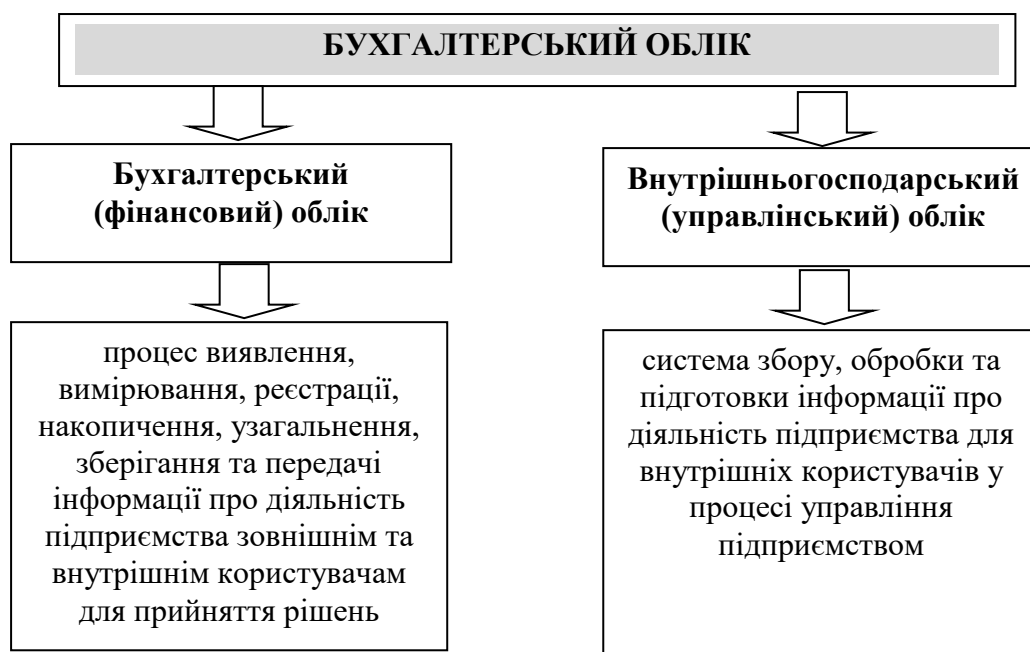


Рис. 1.1. Поділ бухгалтерського обліку відповідно до Закону №996

Методологічно і організаційно облікова система підприємств поділяється на підсистеми фінансового обліку, управлінського обліку та податкового обліку. Це три галузі єдиної системи обліку, кожна з яких має

своє призначення і відіграє свою роль в управлінні підприємством і забезпеченні необхідною інформацією відповідних користувачів (рис. 1.2).

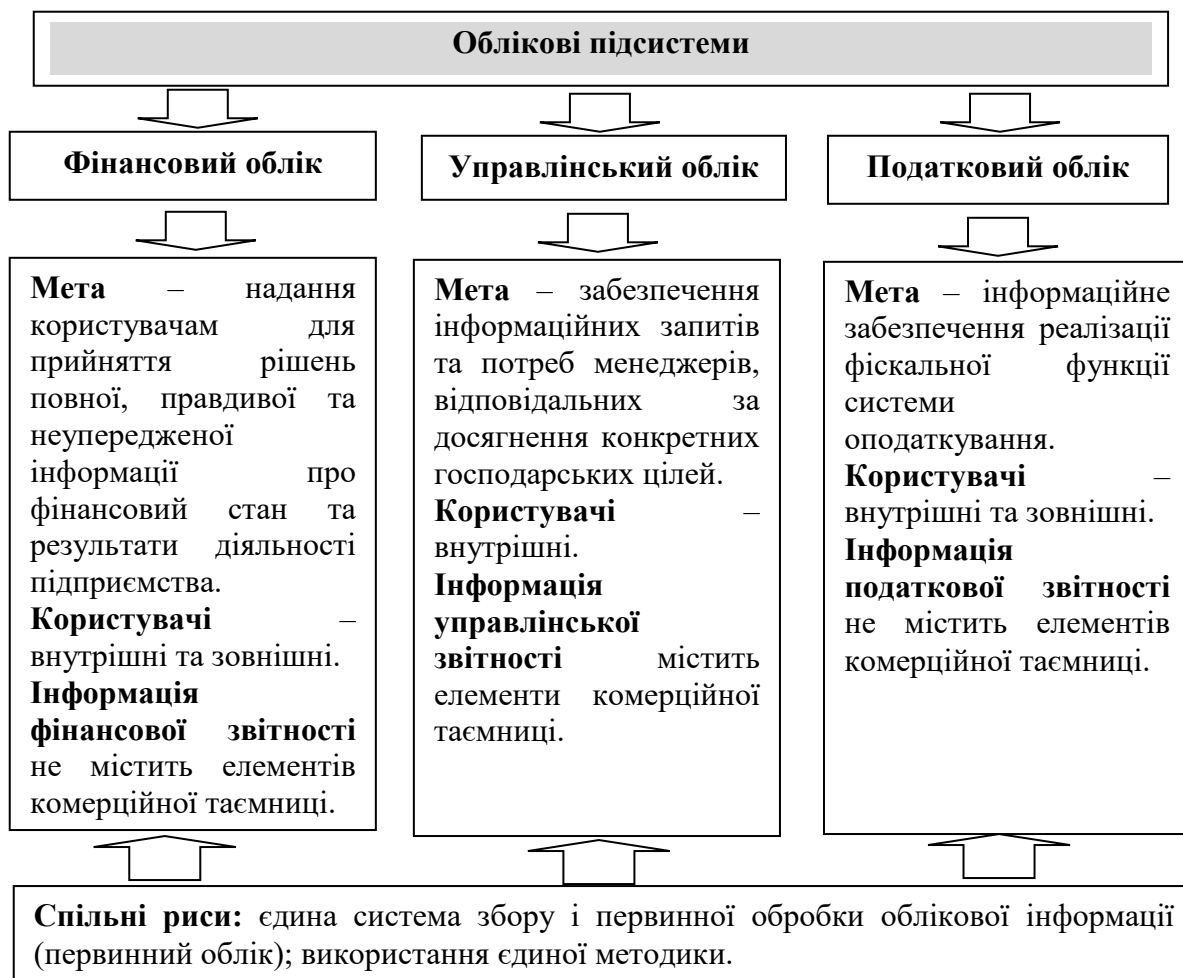


Рис. 1.2. Відмінні та спільні риси облікових підсистем

В Україні ведення фінансової бухгалтерії є обов'язковим для всіх підприємств і суворо регламентується державними нормативними актами. Інформація фінансового обліку використовується не лише для внутрішнього управління, але й надається зовнішнім користувачам.

Внутрішні користувачі облікової інформації:

- власники підприємства;
- менеджери різних рівнів та напрямків;
- працівники підприємства.

Зовнішні користувачі облікової інформації:

- дійсні та потенційні інвестори;

- банківські та інші кредитні установи;
- постачальники та інші кредитори;
- замовники, покупці, клієнти;
- державні органи ;
- інші користувачі.

Отже, *фінансовий облік* – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку і оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та його фінансовий стан згідно з нормативно-правовими актами і стандартами обліку.

Метою ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Результатом узагальнення інформації фінансового обліку є складання фінансової звітності. Дані фінансового обліку не являють собою комерційної таємниці.

Об'єктами фінансового обліку є:

- активи підприємства;
- власний капітал;
- зобов'язання;
- доходи, витрати, результати діяльності.

Управлінський облік – система збору та узагальнення інформації, яка використовується лише внутрішніми користувачами. Це внутрішня облікова система підприємства, що не є обов'язковою для організації. Питання організації управлінського обліку, порядку формування, обсягів і аналітичних розрізів його інформації, форм та порядку складання і подання управлінської звітності належать до компетенції власників та менеджменту підприємства і відповідає на їх запити та інформаційні потреби.

Ця облікова система майже не регламентується законодавством, а її інформація містить елементи комерційної таємниці.

Податковий облік призначено для здійснення розрахунків з бюджетом за податками. Метою податкового обліку вважають інформаційне забезпечення реалізації фіскальної функції системи оподаткування. Основними завданнями податкового обліку є визначення бази для нарахування податків, контроль за правильністю нарахування, своєчасністю та повнотою сплати податків у суб'єкта оподаткування та зі сторони контролюючих органів.

Зазначені облікові підсистеми мають такі спільні риси:

по-перше, вони ґрунтуються на єдиній системі збирання і первинної обробки облікової інформації цю систему називають первинним обліком;

по-друге, методика, що використовується ними, одна і та сама.

1.2. Правове регулювання організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

Постійні зміни в обліковому законодавстві України обумовлені прагненням гармонізувати національний бухгалтерський облік з міжнародним. Для низки вітчизняних суб'єктів господарювання застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності сьогодні є обов'язковим. Решта підприємств можуть обирати самостійно, за якими нормами (національними чи міжнародними) здійснюватиметься облік та складатиметься фінансова звітність. Перед фахівцями з бухгалтерського обліку при вирішенні одного й того самого питання можуть постати необхідність керуватися різними нормативно-правовими актами. Враховуючи значний масив законодавчої інформації, проблема орієнтування у нормативній базі є досить гострою [35].

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до дати його ліквідації.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил фінансової звітності, які є, як зазначено раніше, обов'язковими для всіх підприємств та

гарантують і захищають інтереси користувачів.

Регулювання питань методології обліку та складання фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке видає накази затверджує національні положення та стандарти бухгалтерського обліку.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції та згідно з галузевою специфікою, розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування. При Міністерстві фінансів діє Методологічна рада з бухгалтерського обліку, завданнями якої є:

- 1) розроблення та вдосконалення положень (стандартів) обліку;
- 2) поліпшення організації, форм і методів обліку, методологічного забезпечення сучасних технологій обробки облікової інформації;
- 3) вирішення питань підготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів-бухгалтерів.

Структура регулювання фінансового обліку в Україні є такою:

- *перший рівень* – загальні положення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [149];

- *другий рівень* – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (додаток А), Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [32];

- *третій рівень* – нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших компетентних органів, що розробляються і затверджуються на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності;

- *четвертий рівень* – внутрішні облікові регламенти підприємств.

Закон №996 визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні й

поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми і форми власності.

Законом №996 визначено принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Відповідно до Закону України №2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень), скорочено кількість принципів бухгалтерського обліку з 10 до 7 [149]. Відтак, бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких принципах:

1. *повне висвітлення* – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

2. *автономність* – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

3. *послідовність* – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики: зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

4. *безперервність* – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється з огляду на припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

5. *нарахування* – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

6. *превалювання сутності над формою* – операції обліковуються

відповідно до їх змісту, а не лише зважаючи на юридичну форму;

7. *єдиний грошовий вимірник* – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці; інших принципах, визначених міжнародними стандартами, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством [149].

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – нормативно-правові акти, якими визначено принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблені на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджені центральним органом виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну політику у сфері бухгалтерського обліку. Стандарти бухгалтерського обліку умовно можна розділити на 2 групи:

1. ті, що визначають мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», П(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами») [90; 129; 141; 142];

2. ті, що регулюють окремі питання облікового процесу (П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО 11 «Зобов'язання» та інші) [130; 131; 132; 133] (додаток Б).

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

господарських операцій підприємств і організацій – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і формування бухгалтерської інформації про діяльність підприємств.

План рахунків складається з 10 класів, кожен з яких має конкретне призначення для формування фінансової звітності. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунку, третьою – номер субрахунку. Контитування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням щонайменше коду класу й коду синтетичного рахунку.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств. Ведення позабалансових рахунків здійснюється за простою системою (без застосування методу подвійного запису).

До третього рівня регулювання фінансового обліку варто віднести всі нормативно-правові акти, що врегульовують не лише питання бухгалтерського, податкового, статистичного обліків, а й загалом будь які аспекти діяльності підприємства.

Оскільки облік є системою, що відображає всі господарські операції і процеси підприємства, то будь які зміни в регулюванні його діяльності не можуть не вплинути на її облікове відображення.

Поряд з державними нормативно-правовими актами, регулювання ведення обліку на підприємстві здійснюється локальними (внутрішніми) організаційно-правовими документами. Основними з них є:

- наказ чи положення про облікову політику;
- Статут підприємства та інші установчі документи;
- штатний розпис;
- колективний договір;
- посадові інструкції;
- Положення про оплату праці;
- Порядок розрахунку ліміту каси;
- Порядок оприбуткування готівки в касі та інші.

Зазначені документи розробляються власником або уповноваженим ним органом з урахуванням вимог чинного законодавства.

1.3. Фінансова звітність підприємств

Інформація фінансового обліку узагальнюється у фінансовій звітності, що є одним із найважливіших інструментів задоволення інформаційних потреб користувачів.

Загальні вимоги до фінансової звітності викладено в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО 1), затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 [90].

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є забезпечення користувачів повною, правдивою та неупередженою інформацією про фінансові результати діяльності і фінансовий стан підприємства.

Склад фінансової звітності:

- форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
- форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»
- форма №3 «Звіт про рух грошових коштів»

- форма №4 «Звіт про власний капітал»
- форма №5 «Примітки до фінансової звітності»
- форма №6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності»

Відповідно до Змін, внесених до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 05.10.2017 р. [149] всі підприємства для організації обліку та формування фінансової звітності класифікуються за трьома критеріями визначення типу підприємства:

- балансова вартість активів: загальна сума балансу (рядок 1300 Звіту про фінансовий стан);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): чистий дохід – це виручка (доход) від реалізації товарів, робіт, послуг за мінусом наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, ПДВ та акцизу; даний показник – це перший рядок Звіту про фінансові результати;
- середня кількість працівників (середньооблікова чисельність працюючих) (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Класифікація підприємств за типами відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

№ з/п	Показник	Типи підприємств			
		Мікро	Мале	Середнє	Велике
1	Балансова вартість активів, євро*	< 350 тис	< 4 млн	< 20 млн	> 20 млн
2	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), євро*	< 700 тис	< 8 млн	< 40 млн	> 40 млн
3	Середня кількість працівників, осіб	< 10	< 50	< 250	> 250

* за середньорічним курсом НБУ

Для того, щоб належати до тієї чи іншої категорії підприємств, суб'єкту господарювання необхідно відповідати щонайменше двом з трьох перерахованих критеріїв за рік, який передуює звітному.

Новостворені підприємства повинні визначити свою категорію на дату

подання першої річної фінансової звітності.

Крім зазначених класифікаційних груп, Закон №996 визначає ще одну категорію підприємств – це підприємства, що становлять суспільний інтерес (ПСІ).

Підприємства, що становлять суспільний інтерес – підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до Закону №996, належать до великих підприємств.

Класифікація підприємств за типами впливає на:

- концептуальну основу звітності (формування її за вимогами НП(С)БО чи МСФЗ);
- вимоги щодо бухгалтерської служби;
- склад звітності;
- строки та умови оприлюднення фінансової та консолідованої фінансової звітності (табл. 1.2).

Для мікропідприємств та малих підприємств, непідприємницьких товариств, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та підприємств, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат згідно з до податковим законодавством, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати. Форма і порядок складання спрощених форм звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39 [141].

За терміном подання фінансова звітність поділяється на *квартальну та річну*.

Підприємства, що формують звітність за МСФЗ, незалежно від того, до

якої категорії підприємств вони належать, зобов'язані складати і подавати проміжну (квартальну) фінансову звітність у складі всіх форм. Підприємства, які звітують за НП(С)БО формують у складі проміжної звітності дві форми звітів: Баланс і Звіт про фінансові результати.

Таблиця 1.2.

Вплив класифікації підприємств на організацію обліку та формування фінансової звітності

№ з/п	Показник	Типи підприємств			
		Мікро	Мале	Середнє	Велике
1	2	3	4	5	6
1	Концептуальна основа фінансової звітності	НП(С)БО МСФЗ вибором	чи за	НП(С)БО чи МСФЗ за вибором для ПСІ – за МСФЗ	МСФЗ
2	Вимоги щодо бухгалтерської служби	відсутні		відсутні Для ПСІ: 1. Головний бухгалтер повинен мати: - повну вищу економічну освіту; - стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років; - відсутність непогашеної чи незнятої судимості. 2. Не менше 2 бухгалтерів у штаті бухгалтерії.	1. Головний бухгалтер повинен мати: - повну вищу економічну освіту; - стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років; - відсутність непогашеної чи незнятої судимості. 2. Не менше 2 бухгалтерів у штаті бухгалтерії.
3	Склад звітності	Баланс, Звіт про фінансові результати		звітність за НП(С)БО / МСФЗ + Звіт про управління без нефінансових показників; для ПСІ – звітність за МСФЗ + Звіт про управління без нефінансових показників + Звіт про платежі на користь держави.	фінансова звітність за таксономією МСФЗ + Звіт про управління + Звіт про платежі на користь держави

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5
4	Оприлюднення звітності	не зобов'язані	до 1 червня	до 30 квітня
		фінансові установи – до 1 червня	для ПСІ – до 30 квітня	підприємства, що не є емітентами цінних паперів, – до 1 червня
5	Вимоги щодо аудиту звітності	не є обов'язковим	обов'язковий	обов'язковий
		обов'язковий для фінансових установ		

Фінансова звітність надається *таким користувачам*:

- 1) органи, до сфери управління яких належить підприємство;
- 2) трудовий колектив (на вимогу);
- 3) власники (засновники);
- 4) органи державної статистики;
- 5) інші органи (згідно з чинним законодавством).

Платники податку на прибуток подають органам доходів і зборів у порядку, передбаченому Податковим кодексом України, проміжну та річну фінансову звітність [115].

Річна звітність вказаним користувачам надається не пізніше 28 лютого наступного за звітним року, квартальна – не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом (пункт 5 Порядку подання фінансової звітності) [151].

Фінансова звітність має відповідати якісним характеристикам, які б задовольняли інформаційні запити користувачів. В умовах невизначеного середовища, що постійно змінюється, як переконують Н.М. Гудзенко, Т.Ф. Плахтій, Н.І. Коваль, на перший план виходить проблема співвідношення кількості звітних даних та якості інформації, її корисність та затребуваність. Для того, щоб фінансова звітність була максимально корисною, вона повинна бути більш простою за структурою та порядком

заповнення і, водночас, стислою [14].

Якісні характеристики фінансової звітності визначено в розділі III НП(С)БО 1:

- зрозумілість – доступність для розуміння користувачів за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

- доречність – фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати оцінки, зроблені у минулому;

- достовірність (правдивість) – інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною (правдивою), якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

- зіставність – фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств [90].

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких *принципів*:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, зважаючи на припущення, що його діяльність триватиме далі;

- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

- історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- нарахування, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення

незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей);

- 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;

- послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише з огляду на юридичну форму;

- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці [90].

1.4. Облікова політика підприємства

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності впродовж установленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або посадова особа, яка керує підприємством.

За національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Законом №996, підприємствам надано право самостійно визначати окремі моменти щодо організації обліку та методів обліку, тобто облікову політику.

Дослідження у сфері формування облікової політики для забезпечення функції управління наразі залишаються актуальними а дана проблематика продовжує привертати увагу вітчизняних науковців. Різні аспекти формування облікової політики досліджувались і науковцями Вінницького

національного аграрного університету. Зокрема, облікову політику, як елемент організації обліку розглядали І.В. Гончарук [11], Н.М. Гудзенко [14], Я.П. Іщенко [35], Н.І. Коваль [54], О.О. Любар [70], О.А. Подолянчук [116], Н.Л. Правдюк [148]. Проблеми формування облікової політики в системі управління підприємством досліджували в своїх працях К.В. Бурко [6], Я.П. Іщенко [38], Л.В. Коваль [25], Н.І. Коваль [54], Т.О. Мулик [88].

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [150].

Передумовами формування облікової політики є:

- альтернативні варіанти чинного законодавства щодо організації і методики обліку;
- відсутність законодавчого регулювання обліку тих чи інших об'єктів чи процесів.

Віднесення облікової політики до елементів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку на підприємстві впливає з її місця в загальній системі регулювання. Нормативний характер внутрішніх документів облікової політики дозволяє регламентувати альтернативні, суперечливі проблеми та питання, за якими відсутнє законодавче регулювання (наприклад, організація управлінського обліку). Облікова політика покликана узгоджувати інтереси всіх користувачів облікової інформації. Тому при її формуванні слід максимально використовувати можливості реалізації інтересів стейкхолдерів.

Підприємствам необхідно забезпечувати постійне (з року в рік) застосування обраної ними облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених П(С)БО 6 «Виправлення помилок і змін у фінансових звітах»:

- по-перше, якщо змінюються статутні вимоги;
- по-друге, якщо змінюються Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

- по-третє, якщо зміни облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства [129].

Облікова політика конкретного підприємства формується з урахуванням специфіки його діяльності. Це, зокрема, форма власності, галузева приналежність, вид діяльності, розміри підприємства, організаційна структура тощо.

Сукупність факторів, що впливають на формування облікової політики є такою:

– економічно-правові умови діяльності (державне регулювання господарської діяльності, система оподаткування діяльності, інфраструктура ринку тощо);

– організаційна структура та правовий статус підприємства (форма власності, галузь і вид діяльності, обсяги діяльності, організаційна структура підприємства, структура апарату управління, система організації обліку тощо);

– кадрове та матеріально-технічне забезпечення діяльності підприємства (рівень кваліфікації адміністративного та бухгалтерського персоналу; автоматизація облікової та інших функцій управління; система матеріального заохочення ефективної роботи працівників підприємства і матеріальної відповідальності за коло обов'язків, що виконуються; система інформаційного забезпечення діяльності підприємства тощо);

– стратегія фінансово-господарського розвитку підприємства.

Існуючий підхід до виділення складових облікової політики передбачає таку їх структуру: організаційно-технічна й методична складові (рис. 1.3).

Для забезпечення здійснення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку,

zareєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.



Рис. 1.3. Складові облікової політики підприємства

Підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку й способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, установлених Законом про бухгалтерський облік, із урахуванням особливостей діяльності підприємства й технології обробки

облікових даних;

- розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообороту та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку господарських операцій. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

Закріплюється облікова політика у відповідному розпорядчому документі (наказі чи положенні) про облікову політику підприємства. Контроль за виконанням положень наказу про облікову політику здійснює керівник підприємства.

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення фінансового обліку.
2. Охарактеризуйте систему бухгалтерського обліку в Україні та її складові.
3. Що є метою ведення фінансового обліку?
4. Хто є користувачами інформації фінансового обліку?
5. Що є об'єктами фінансового обліку?
6. Дайте характеристику рівнів правового регулювання організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.
7. Назвіть принципи бухгалтерського обліку згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
8. Дайте визначення поняття «фінансова звітність».

9. Що є метою формування фінансової звітності.
10. Склад фінансової звітності.
11. Класифікація підприємств відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
12. Які форми бухгалтерської звітності включаються до квартальної фінансової звітності?
13. Які форми бухгалтерської звітності включаються до річної фінансової звітності?
14. Облікова політика підприємства.
15. В яких випадках можлива зміна облікової політики підприємства?
16. Які фактори впливають на формування облікової політики підприємства?
17. Складові облікової політики підприємства.
18. Хто несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності на підприємстві?

Тестові завдання для самоконтролю

1. Для складання активу балансу використовується інформація:

- 1) класів 1 – 3 Плану рахунків;
- 2) класів 4 – 6 Плану рахунків;
- 3) класів 7 – 9 Плану рахунків;
- 4) класів 1 – 3 та 0.

2. Для складання пасиву балансу використовується інформація:

- 1) класів 1 - 3 Плану рахунків;
- 2) класів 4 - 6 Плану рахунків;
- 3) класів 7 - 9 Плану рахунків;
- 4) класів 4 – 6, 0 Плану рахунків;

3. Які з перелічених складових пасиву балансу мають найменший строк погашення:

- 1) власний капітал;

- 2) довгострокові зобов'язання;
- 3) поточні зобов'язання;
- 4) забезпечення наступних витрат та платежів.

4. Система бухгалтерського обліку включає підсистеми:

- 1) фінансового, податкового, управлінського обліків;
- 2) оперативного, статистичного, бухгалтерського обліків;
- 3) виробничого, управлінського обліків;
- 4) немає правильної відповіді.

5. Зміни облікової політики можливі у випадку:

- 1) якщо змінюються статутні вимоги;
- 2) якщо змінюються положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- 3) якщо зміни облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства;
- 4) усі відповіді правильні.

6. За терміном подання фінансова звітність поділяється на:

- 1) щомісячну та квартальну;
- 2) щомісячну, квартальну та річну;
- 3) щомісячну та річну;
- 4) квартальну та річну.

7. Основною метою фінансового обліку є:

- 1) узагальнення даних про господарську діяльність у формі фінансової звітності;
- 2) надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства;
- 3) складання податкової звітності;

4) підготовка звітності для управлінського персоналу.

8. Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку в Україні закріплена в:

- 1) Законі України «Про податкову службу»;
- 2) Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
- 3) Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку;
- 4) Конституції України.

9. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку затверджуються:

- 1) урядом України;
- 2) спеціальною комісією ООН;
- 3) Міністерством фінансів України;
- 4) Президентом України.

10. Користувачів бухгалтерської інформації поділяють на:

- 1) дійсних і потенційних;
- 2) внутрішніх та зовнішніх;
- 3) прямих та опосередкованих;
- 4) постійних та випадкових.

11. Які з наведених користувачів бухгалтерської інформації є внутрішніми:

- 1) апарат управління підприємством;
- 2) власники;
- 3) керівники структурних підрозділів;
- 4) всі перелічені.

12. Які користувачі використовують у своїй діяльності

бухгалтерську інформацію, що становить комерційну таємницю:

- 1) засоби масової інформації;
- 2) менеджери компанії;
- 3) кредитори;
- 4) покупці.

13. До якісних характеристик фінансової звітності відносять:

- 1) зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність;
- 2) періодичність, автономність, єдиний грошовий вимірник, нарахування;
- 3) послідовність, обачність, превалювання сутності над формою;
- 4) конфіденційність, нерозголошення комерційної таємниці.

14. Облікова політика підприємства формується:

- 1) Міністерством фінансів України на основі національних стандартів обліку;
- 2) Міністерством економіки України на основі національних стандартів обліку;
- 3) підприємством самостійно на основі національних стандартів обліку та інших нормативних актів;
- 4) визначається профільними міністерствами у галузевих методичних рекомендаціях.

Практичні завдання

Задача 1. На підставі залишків синтетичних рахунків і субрахунків (табл. 1.3) сформуванати баланс підприємства (табл. 1.4).

Таблиця 1.3

Виписка з Головної книги залишків на рахунках бухгалтерського обліку на 31.09.202__ р.

№ рахунку	Сума, грн.	№ рахунку	Сума, грн.	№ рахунку	Сума, грн.
10	3223730	40	12397400	21	6210000
11	90600	42	234000	23	8000000

Продовження табл. 1.3

13	200000	43	7392030	27	74860
15	1250370	44	27600	30	33290
201	172030	48	800000	31	406300
203	240300	50	20000	36	13450
205	324050	55	97490	377	80
207	30400	60	7000	65	8000
208	1249130	63	65800	66	30000
209	15370	64	54640		

Таблиця 1.4

БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан)
на _____ 20__ р.

Форма № 1

Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095		
II. Оборотні активи			
Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		

Продовження табл. 1.4

Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300		
Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900		

ТЕМА 2

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

2.1. *Облік касових операцій*

2.2. *Облік операцій на рахунках в банках*

2.3. *Облік інших коштів*

Навчальна мета: усвідомити поняття, значення грошових коштів; узагальнити законодавче регулювання готівкового обігу в Україні та організації роботи в касі; ознайомитись з порядком документування готівкових операцій; засвоїти порядок відображення готівкових операцій на рахунках бухгалтерського обліку; узагальнити законодавче регулювання обліку коштів на рахунках в банку; ознайомитись з порядком відкриття рахунків в банку; засвоїти порядок документування господарських операцій на рахунках в банку; засвоїти методику синтетичного та аналітичного обліку операцій на рахунках в банку; сформувати знання щодо обліку інших коштів.

Виховна мета: сформувати особистісні якості майбутніх фахівців з обліку та оподаткування, спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

2.1. Облік касових операцій

Грошові кошти є найбільш ліквідними активами. Згідно з НП(С)БО 1, під *грошовими коштами* розуміють готівку, кошти на рахунках в банках та депозити до запитання [90].

Для здійснення розрахунків готівкою кожне підприємство повинно мати касу.

Згідно з Положенням про ведення касових операцій в національній валюті України від 29.12.2017 № 148 (далі Положення №148), *каса* – приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання,

видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів.

Готівка – грошові знаки національної валюти України (банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є платіжними засобами) [127].

Кошти в касу надходять із поточних рахунків в установах банків у вигляді готівкової виручки від реалізації продукції, товарів, робіт чи послуг, від квартиронаймачів, мешканців гуртожитків, у вигляді відшкодування матеріального збитку, від підзвітних осіб як залишок підзвітних сум тощо. Витрачається готівка на виплату заробітної плати, для видачі під звіт, розрахунків з кредиторами та інших потреб.

Підприємства мають право тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) у межах, що не перевищують самостійно встановлений ними *ліміт каси*. Готівкова виручка (готівка), що перевищує самостійно встановлений ліміт каси, здається до банків для її зарахування на банківські рахунки.

Ліміт залишку готівки в касі – граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час та забезпечить роботу на початку наступного робочого дня [127].

Підприємство за погодженням з банком визначає і встановлює строки здавання ним готівкової виручки (готівки) для її зарахування на рахунки в банках відповідно до таких вимог:

1) для установ підприємств, розташованих у населених пунктах, де є банки, – щодня (у день надходження готівкової виручки (готівки) до їх кас);

2) для підприємств, у яких час закінчення робочого дня (зміни), установлений Правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіками змінності відповідно до законодавства України, не дає змогу забезпечити здавання готівкової виручки (готівки) у день її надходження, – наступного дня за днем надходження готівкової виручки (готівки) до каси;

3) для установ/підприємств, розташованих у населених пунктах, де немає банків, – не рідше, ніж один раз на п'ять робочих днів [127].

Установлення ліміту каси проводиться підприємствами самостійно на підставі *типової форми розрахунку* встановлення ліміту залишку готівки в касі, що засвідчується головним бухгалтером та керівником підприємства. Розрахунок проводять на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси за рішенням керівника підприємства.

Кожне підприємство визначає ліміт каси з урахуванням режиму і специфіки його роботи, віддаленості від банку, обсягу касових оборотів (надходжень і видатків):

- для підприємств, які мають строк здавання готівкової виручки в банк щодня (у день її надходження до каси) або наступного дня від дня її надходження до каси, – у розмірах, що потрібні для забезпечення їх роботи на початку робочого дня, але не більше розміру середньоденного надходження готівки до каси (за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти);

- для підприємств, які мають строк здавання готівкової виручки (готівки) в банк 1 раз на 5 днів, – у розмірах, що залежать від установлених строків здавання готівкової виручки (готівки) та її суми, але не більше п'ятикратного розміру середньоденних надходжень готівки (за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти).

Підприємства, у яких відповідний середньоденний показник, обчислений на підставі касових оборотів, дорівнює нулю або не більше десяти неоподаткованих мінімумів доходів громадян (неоподатковуваний мінімум доходів громадян – грошова сума розміром у 17 гривень, встановлена пунктом 5 підрозділу 1 розділу XX Податкового кодексу України), можуть встановлювати ліміт каси в розмірі, що перевищує обчислений середньоденний показник, але не більше десяти неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Підприємства, на підставі Положення № 148 та з урахуванням особливостей своєї роботи, зобов'язані розробити та затвердити внутрішнім документом *Порядок розрахунку ліміту каси*.

Підприємства різних організаційно-правових форм (акціонерні товариства, агрофірми тощо), що виробляють та перероблюють сільськогосподарську продукцію, можуть установлювати (переглядати) ліміт каси на період заготівлі та перероблення сільськогосподарської продукції згідно з фактичними показниками їх касових оборотів (надходжень або видачі готівки) за будь-які три місяці сезону виробництва (перероблення) сільськогосподарської продукції попереднього року.

Якщо підприємством ліміт каси не встановлено (незалежно від причин такого невстановлення), то ліміт такої каси вважається нульовим. У цьому разі вся готівка, що перебуває в його касі на кінець робочого дня і не здана підприємством вважається понадлімітною.

Підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів (доходу) понад установлений ліміт каси протягом п'яти робочих днів, уключаючи день одержання готівки в банку.

Підприємства мають право здійснювати розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, у готівковій формі з дотриманням встановлених п. 6 Положення №148 обмежень:

- 1) між суб'єктами господарювання протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами у розмірі до 10000 грн включно;
- 2) фізичними особами і підприємством (підприємцем) протягом одного дня для будь-яких розрахунків у розмірі до 50000 грн включно;
- 3) фізичними особами за договорами купівлі-продажу, що підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі до 50000 грн включно.

Платежі понад установлені граничні суми потрібно проводити в безготівковій формі (з поточного на поточний рахунок) або вносити кошти через касу банку для подальшого їх перерахування на поточні рахунки отримувачів.

Обмеження не поширюються на:

- 1) розрахунки підприємств (підприємців) з бюджетами та державними цільовими фондами;
- 2) добровільні пожертвування та благодійну допомогу;
- 3) використання готівки, виданої на відрядження;
- 4) виплат, пов'язаних з оплатою праці;
- 5) використання готівкових коштів з фонду оперативно-розшукових (негласних слідчих) дій, створеного на виконання частини третьої статті 24 Закону України «Про Національне антикорупційне бюро України».

Здійснює операції з готівкою на підставі оформлених бухгалтерією документів касир. При оформленні касира на роботу головний бухгалтер зобов'язаний під розписку ознайомити його з порядком ведення касових операцій, після чого з касиром укладається договір про повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей.

Підприємство на підставі Положення №148 зобов'язане розробити та затвердити Порядок оприбуткування готівки в касі підприємства, у якому максимально врахувати особливості роботи як підприємства, так і його відокремлених підрозділів (внутрішній трудовий розпорядок, режим роботи, графіки змінності, порядок та особливості здавання готівкової виручки (готівки) до банку). Розроблений порядок повинен відповідати вимогам Положення №148 та не суперечити чинному законодавству України.

Приймання готівки в касу проводиться за *прибутковими касовими ордерами* (додаток В), підписаними головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником підприємства. Платнику для підтвердження приймання підприємствами готівки в касу видається засвідчена відбитком печатки підприємства квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордера) за підписом головного бухгалтера підприємства.

Одержання коштів в установі банку здійснюється за допомогою *грошового чека*. На вказану операцію оформляється прибутковий касовий ордер. При цьому квитанція не відривається від прибуткового касового ордера.

Видача готівки з каси проводиться за *видатковими касовими ордерами* (додаток В1) або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки мають підписувати керівник підприємства і головний бухгалтер. До видаткових ордерів можуть додаватися заява на видачу готівки, розрахунки тощо. Факт отримання готівки своїм підписом також має засвідчити одержувач коштів.

Якщо готівка видається за відомостями, одержання коштів також засвідчуються підписами одержувачів, а видатковий касовий ордер складається на загальну суму відомості.

Касир проводить видачу готівки тільки особі, зазначеній у видатковому касовому ордері або видатковій відомості.

Особам, які з поважних причин не мають змоги поставити підпис власноруч, видача готівки проводиться за довіреністю, оформленою у встановленому порядку згідно із чинним законодавством України.

Документом, що свідчить про здавання виручки до установ банку, є:

1) квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, підписана відповідальними особами банку та засвідчена відбитком печатки банку;

2) квитанція/ чек банкомата чи програмно-технічного комплексу самообслуговування;

3) копія супровідної відомості до сумки з готівковою виручкою (готівкою), засвідчена підписом та відбитком печатки інкасатора;

4) чек платіжного терміналу.

Виправлення в прибуткових та видаткових документах забороняються.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (додаток В2), який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями.

На основі прибуткових касових ордерів та видаткових касових ордерів касир веде *касову книгу* (додаток В3). Аркуші касової книги нумеруються та

прошнуровуються, опечатуються відбитком печатки за наявності її на підприємстві. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства. Касова книга ведеться в двох примірниках за кожним документом в хронологічному порядку. Щоденно вкінці робочого дня в касовій книзі підсумовуються операції за день і виводиться залишок готівки в касі. Другий (відривний) екземпляр касової книги є *звітом касира*, який передається разом з прибутковими та видатковими касовими документами вкінці робочого дня до бухгалтерії. Перший екземпляр касової книги перевіряється бухгалтером і повертається касиру.

За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі в цей день не здійснюються.



Рис. 2.1. Документування операцій з готівкою

Підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію готівки та інших цінностей, що знаходяться в касі в строки, установлені керівником. Матеріально відповідальні особи до початку проведення інвентаризації дають розписку про те, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи на кошти, які здані до бухгалтерії, і всі кошти, що надійшли під відповідальність касира, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками.

Комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування всієї готівки, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок. Акт складається у двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою (додаток В4). Один примірник акту передається до бухгалтерії підприємства, другий залишається у матеріально відповідальній особі.

У разі виявлення під час інвентаризації нестачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума нестачі або надлишку і з'ясовуються обставини їх виникнення. Сума нестачі відшкодовується відповідно до чинного законодавства України, а надлишок оприбутковується в касі та зараховується в дохід підприємства.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готівки в касі підприємства використовують активний рахунок 30 «Готівка». Рахунок має такі субрахунки:

- 301 «Готівка в національній валюті»;
- 302 «Готівка в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 30 відображається наявність готівки в касі та її надходження, за кредитом – виплата грошових коштів із каси підприємства (рис. 2.2).

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти тощо) відкриваються субрахунки «Готівка в національній валюті в операційній касі» та «Готівка в іноземній валюті в операційній касі» [188].

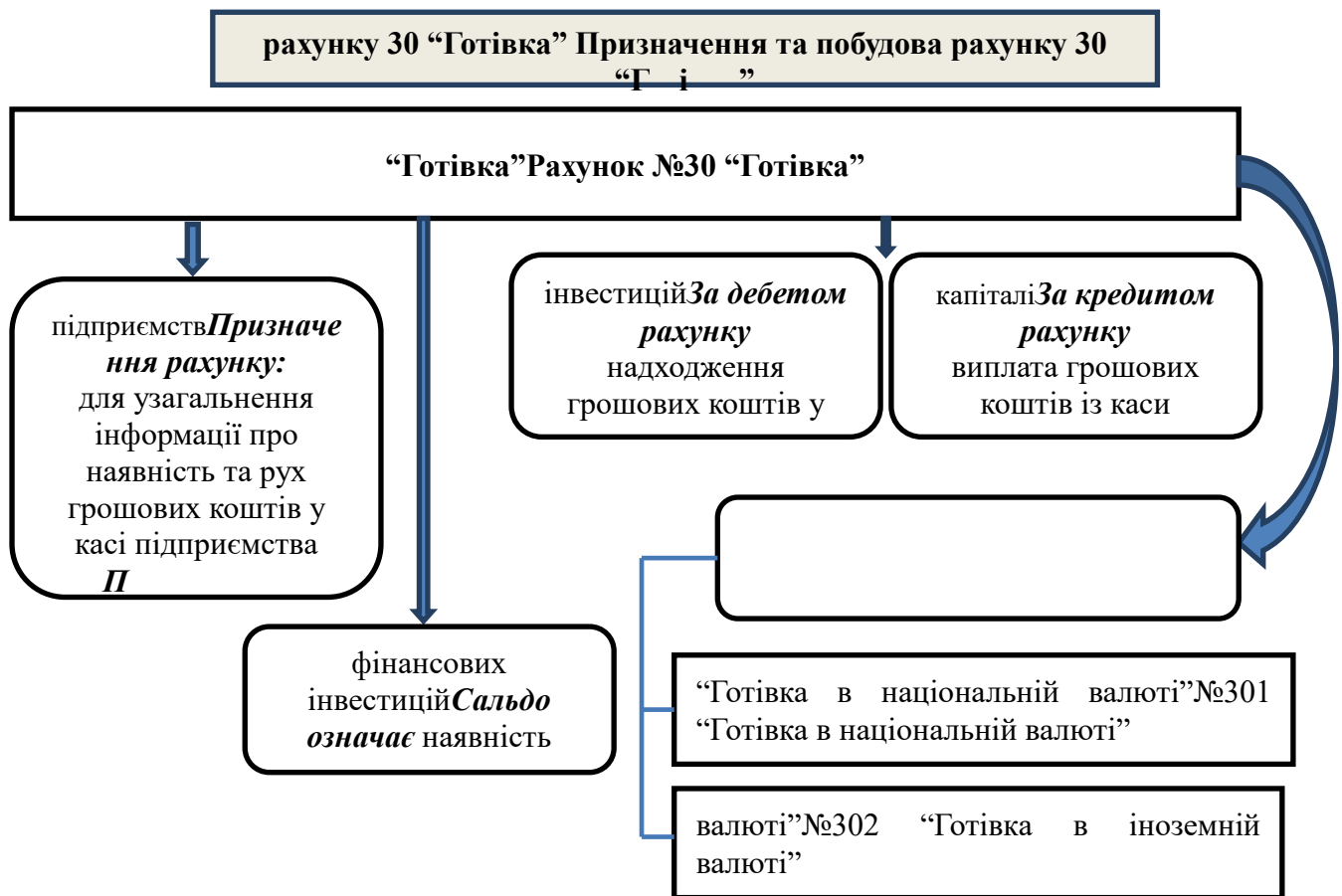


Рис. 2.2. Призначення та структура рахунку 30 «Готівка»

Типова кореспонденція рахунків за операціями з готівкою відображена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку готівкових операцій

№ пор.	Назва операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	4	5
1.	Надійшла і оприбуткована до каси готівка з відповідних рахунків у банку	301 302	311 312
2.	Надійшла до каси виручка від реалізації продукції(робіт, послуг), від вітчизняних покупців	301	361
3.	Погашення іншої дебіторської заборгованості готівкою	301	377 374
4.	Надійшов до каси невикористаний залишок підзвітної суми	301	372
5.	До каси внесено відшкодування матеріального збитку	301	375

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
6.	Оприбутковано лишки готівки, виявлені під час інвентаризації	301	719
7.	Одержано готівку в погашення раніше одержаних векселів	301	34
8.	Погашено готівкою раніше виданий короткостроковий вексель	62	301
9.	Оплачені з каси придбані активи	631	301
10.	Оплачені готівкою різні загальновиробничі й адміністративні витрати	91 92	301
11.	Оплачені готівкою витрати по відвантаженню й реалізації продукції	93	301
12.	Виплачено заробітну плату	66	301
13.	Погашено готівкою заборгованість перед іншими кредиторами	685	301
14.	Відображена нестача готівки в касі	947	301
15.	Придбано акції або частки інших підприємств за готівку	14, 35	301
16.	Погашено готівкою заборгованість за внесками засновників до власного капіталу	301	46

Аналітичний облік за рахунком 30 «Готівка» ведеться за субрахунком, видами валют, центрами відповідальності та матеріально відповідальними особами.

На основі звіту касира бухгалтер переносить операції, групуючи їх за кореспондуючими рахунками до журналу-ордера №1 с.-г. та відомості 1.1 до нього. У відомості відображається сальдо готівки на початок місяця та дебетові обороти по рахунку 30 «Готівка», в журналі-ордері – кредитові обороти за кореспондуючими рахунками. В кінці місяця виводиться залишок за рахунком 30 «Готівка».

2.2. Облік операцій на рахунках в банках

Основними нормативно-правовими актами, що регулюють зберігання та обіг коштів на рахунках в банку, є:

- Інструкції про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків-резидентів і нерезидентів від 12.11 2003 р. №492;
- Інструкція про безготівкові розрахунки в національній валюті в

Україні від 21.01.2004 р. №22.

Підприємства зобов'язані зберігати свої кошти в банківських установах на поточних рахунках. *Поточний рахунок* – 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 чинного законодавства України [159]. Тобто поточні рахунки використовуються підприємствами для зберігання коштів та здійснення безготівкових розрахунків.

Безготівкові розрахунки – перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки одержувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою в касу банку, на рахунки одержувачів коштів. Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів [158].

Банки здійснюють розрахунково-касове обслуговування своїх клієнтів на підставі відповідних договорів і своїх внутрішніх правил здійснення безготівкових розрахунків.

Кошти з рахунків клієнтів банки списують тільки за дорученнями власників цих рахунків або за розпорядженнями стягувачів.

Юридичні і фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності мають право відкрити необмежену кількість рахунків за своїм вибором і згодою банків.

У випадку відкриття двох і більше рахунків в національній валюті власник рахунку протягом трьох робочих днів з дня відкриття рахунку визначає один з рахунків як основний, на якому буде обліковуватись заборгованість, що списується (стягується) у безспірному порядку, і повідомляє номер цього рахунку податковому органу, де він зареєстрований як платник податків.

Банк відкриває поточний рахунок юридичній особі, яка не має рахунку в цьому банку, на підставі таких документів:

- заяви на відкриття рахунку встановленого зразка, яку підписують

керівник та головний бухгалтер;

- копії свідоцтва про державну реєстрацію в органі державної виконавчої влади;

- копії Статуту, засвідченої нотаріально або органом, який реєстрував Статут.

Крім того, підприємство подає до банку під час відкриття поточного рахунку *перелік осіб*, які відповідно до чинного законодавства України (установчих документів) мають право розпоряджатися рахунком і підписувати розрахункові документи, та *документи, що підтверджують повноваження* цих осіб, у паперовій чи електронній формі.

Перелік подається клієнтом до банку в довільній формі або у формі, визначеній банком, та має містити такі обов'язкові реквізити: прізвище, ім'я, по батькові розпорядника рахунку та його власноручний підпис. Кількість розпорядників рахунку в переліку не обмежується. Перелік засвідчується підписом керівника підприємства. Власноручний підпис розпорядника рахунку клієнта не зазначається в переліку, якщо розпорядження рахунком здійснюватиметься лише за допомогою систем дистанційного обслуговування.

Дистанційне обслуговування – комплекс інформаційних послуг за рахунком клієнта та здійснення операцій за рахунком на підставі дистанційних розпоряджень клієнта [158].

Дистанційне розпорядження – розпорядження банку виконати певну операцію, яке передається клієнтом за погодженим каналом доступу, без відвідання клієнтом банку [158].

Банки мають право відкривати поточні, вкладні (депозитні) рахунки та рахунки умовного зберігання (ескроу).

Вкладний (депозитний) рахунок – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей, які передаються клієнтом банку в управління на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент (дохід) і підлягають поверненню клієнту відповідно до законодавства України та умов договору [159].

Рахунок умовного зберігання (ескроу) – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зарахування на рахунок коштів та перерахування / видачі коштів готівкою у випадках, передбачених законодавством України, особі (особам), зазначеній (зазначеним) клієнтом (бенефіціару або бенефіціарам), або повернення таких коштів клієнту за настання підстав, передбачених договором [159].

Підприємство має право відкрити поточні та депозитні рахунки як в національній, так і в іноземній валюті.

Поточний рахунок в іноземній валюті відкривається підприємству для проведення розрахунків з іноземними покупцями та замовниками, постачальниками та підрядниками та для погашення заборгованості за кредитами в іноземній валюті.

Для здійснення операцій по поточному рахунку до банку подаються документи, форми яких затверджені Національним банком України, – платіжні інструменти. *Платіжний інструмент* – засіб на паперовому, електронному чи іншому виді носія інформації, використання якого ініціює переказ коштів з відповідного рахунку платника. Якщо платіжний інструмент є документом на паперовому носії, він називається *розрахунковим документом*.

Розрахункові документи, що надходять до банку, дійсні лише при наявності підписів осіб, що мають право розпоряджатись коштами, з переліку, поданого до банку при відкритті рахунку. В них мають бути заповнені всі реквізити. Крім того, в розрахункових документах не допускаються різного роду виправлення, незалежно від того хто їх вносить – банк чи клієнт.

Безготівкові розрахунки можуть здійснюватись за допомогою таких платіжних інструментів:

- *платіжна вимога* – розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або, в разі договірного списання, утримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок утримувача;

- *платіжна вимога-доручення* – розрахунковий документ, який складається з двох частин: верхньої – вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; нижньої – доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача;

- *платіжне доручення* – розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача;

- *розрахунковий чек* – розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів.

Платіжне доручення приймається банком платника до виконання протягом десяти календарних днів з дати його виписки. День оформлення платіжного доручення не враховується. Банк приймає до виконання платіжне доручення від платника за умови, якщо сума цього платіжного доручення не перевищує суму, що є на його рахунку. Платіжні доручення платника у разі відсутності чи недостатності коштів на його рахунку банк приймає лише тоді, якщо порядок приймання та виконання таких платіжних доручень передбачено договором між банком та платником.

Платіжні доручення застосовуються в розрахунках за товарними і нетоварними платежами:

- за фактично відвантаженою/ проданою продукцію (виконані роботи, надані послуги тощо);

- у порядку попередньої оплати;

- 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 або згідно з

вимогами чинного законодавства.

Платіжні вимоги-доручення можуть застосовуватися в розрахунках усіма учасниками безготівкових розрахунків. Верхня частина документа – вимога – оформляється одержувачем коштів. Доставку вимог-доручень до платника може здійснювати банк одержувача через банк платника на договірних умовах.

У разі згоди оплатити вимогу-доручення платник заповнює її нижню частину – доручення на перерахунок коштів і подає до банку, що його обслуговує. Банк платника приймає вимогу-доручення від платника протягом 20 календарних днів з дати оформлення її одержувачем.

Платіжна вимога-доручення повертається без виконання, якщо сума, що зазначена платником, перевищує суму, що є на рахунку платника.

Розрахункові чеки використовуються у безготівкових розрахунках підприємств та фізичних осіб з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари (виконані роботи та надані послуги). Розрахункові чеки виготовляються на замовлення комерційного банку Банкотно-монетним двором Національного банку України. Розрахункові чеки брошуруються у чекові книжки по 10, 20, 25 аркушів.

Для гарантованої оплати розрахункових чеків чекодавець бронює кошти на окремому рахунку у банку-емітенті. Для цього разом із заявою на видачу чекової книжки чекодавець подає до банку-емітента платіжне доручення для перерахування коштів на відповідний рахунок [158].

Строк дії чекової книжки – один рік; чека, який видається фізичній особі для одноразового розрахунку, – три місяці з дати того видачі. День оформлення чекової книжки або чека не враховується. Чеки, виписані після зазначеного строку, вважаються недійсними і до оплати не приймаються. Чеки та чекові книжки є бланками суворого обліку.

Однією із форм розрахунків між підприємствами є *акредитив* – договір, що містить зобов'язання банку-емітента, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитива) або від свого імені проти документів, які

відповідають умовам акредитива, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара або доручає іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж (*банк-емітент* – банк, що відкрив акредитив, або здійснив емісію цінних паперів, платіжних карток, або видав розрахунковий чек (розрахункову чекову книжку); *бенефіціар* – особа, якій призначений платіж або на користь якої відкрито акредитив).

Отже, акредитив – доручення банку покупця банкові постачальника провести оплату за відвантажену продукцію з коштів, що резервуються на спеціальному рахунку банку постачальника.

Підприємство може здійснювати оперативне ведення операцій з власними коштами на рахунках в банку за допомогою *систем дистанційного обслуговування*, якщо це передбачено в договорі між банком та клієнтом. Дистанційне обслуговування рахунку клієнт може здійснювати за допомогою систем «клієнт – банк», «клієнт – Інтернет – банк», «телефонний банкінг» та інших систем дистанційного обслуговування. Юридичною підставою для роботи клієнта за допомогою систем дистанційного обслуговування і оброблення банком дистанційних розпоряджень клієнта є договір між банком і підприємством. У договорі обов'язково мають обумовлюватися права, обов'язки та відповідальність сторін, порядок вирішення спорів у разі їх виникнення тощо.

Банк реєструє всі здійснені операції з надходження та списання коштів з поточного рахунку в спеціальній *виписці з особового рахунку* з доданням виправдовуючих документів. Таким чином, виписка – це фактично другий примірник особового рахунку підприємства.

Виписка банку – документ, що видається банком підприємству і відображає рух коштів на поточному рахунку. Періодичність надання банком виписок із поточного рахунку вказується у договорі на розрахунково-касове обслуговування. У виписці банку залишок коштів на рахунку та операції з надходження коштів відображаються по кредиту, а списання коштів з рахунку – по дебету [159].

Бухгалтер підприємства при отриманні виписки номерує її, перевіряє наявність документів, що підтверджують здійснення зазначених у виписці операцій із зарахування чи списання коштів, проставляє кореспонденцію рахунків. Для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках у банках і можуть бути використані для поточних операцій призначено активний рахунок №31 «Рахунки в банках» (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Призначення та структура рахунку 31 «Рахунки в банках»

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»;
- 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»;
- 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» відображається надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання.

Субрахунки 311 «Поточні рахунки в національній валюті» та 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в національній валюті на поточному рахунку в банку, на рахунку, призначеному для розрахунків чеками, акредитивному рахунку тощо.

Субрахунки 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті.

Субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» призначений для обліку коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку або органі Казначейства відповідно до законодавства тощо.

Платники ПДВ уже не сплачують зобов'язання з цього податку до бюджету з поточних рахунків. Фіскальний орган направляє до Казначейства, у якому відкриті електронні рахунки ПДВ, реєстр платників із зазначенням, зокрема, суми податку, що підлягає перерахуванню до бюджету. На підставі такого реєстру Казначейство перераховує суми податку до бюджету з рахунків в системі електронного адміністрування. Якщо коштів на електронному рахунку не вистачає для погашення зобов'язань, таку різницю платник має перерахувати на ПДВ-рахунок зі свого поточного банківського рахунка.

Субрахунок 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті» призначений для обліку коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або

додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку коштів на рахунках в банку

№ з/п	Назва операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	4	5
1	Надходження від покупців і замовників виручки від реалізації продукції, робіт, послуг	311	361
2	Внесена з каси на рахунках банків готівка	311	30
3	Надійшли суми від окремих осіб в погашення заборгованості по відшкодуванню завданого збитку	311	375
4	Суми, що надійшли від дебіторів у погашення їх боргів	311	377
5	Повернено на поточний рахунок невикористані акредитиви чи кошти з інших рахунків	311	313
6	Одержано кошти в рахунок погашення короткострокового векселя	311	34
7	Погашена претензія, виставлена іншому підприємству	311	374
8	Повернено з бюджету зайво сплачені суми податків	311	641
9	Надійшов на рахунок аванс від покупця чи замовника	311	681
10	Одержані штрафи, пені, неустойки	311	715
11	Відшкодовано раніше списані активи	311	716
12	Надійшли кошти цільового фінансування	311	48
13	Готівка, що надійшла до каси із банку (на видачу заробітної плати, пенсій, допомоги, премій тощо)	30	311
14	Виставлено акредитив, перераховано кошти на спеціальний рахунок	313	311
15	Перераховано кошти на придбання валюти	333	311
16	Зараховано придбану інвалюту на рахунок підприємства за курсом НБУ	312	333
17	Здійснено передоплату	371	311
18	Погашено короткостроковий вексель	621	311
19	Погашена заборгованість перед постачальниками і підрядчиками	631	311
20	Сплачені штрафи, пені, неустойки	948	311
21	Сплачено податки, збори, обов'язкові платежі	64	311
22	Сплачено збори до фондів соціального страхування та страхові внески зі страхування майна	65	311
23	Перераховано заробітну плату працівників на їх рахунки	66	311
24	Перераховано кошти іншим кредиторам	685	311
25	Одержано інвестиційні доходи (дивіденди, відсотки)	311	373,73
26	Перераховано кошти на здійснення фінансових інвестицій	14,35	311
27	Сплачено відсотки за користування позиковими коштами	95	311

1	2	3	4
28	Перераховано грошові кошти з поточного рахунку на електронний ПДВ-рахунок	315	311
29	Списані кошти з електронного ПДВ-рахунку на оплату податкових зобов'язань з ПДВ	641	315
30	Отримано валютну виручку (передоплату)	316	362, 681
31	Отримано на валютний рахунок експортну виручку	312	316
32	Перераховано іноземну валюту для продажу*	334	316
33	Отримано кошти від продажу іноземної валюти (за вирахуванням комісії банку)	311	377 (711)

* Постановою Правління Національного банку України від 18.06.2019 №78 скасовано вимогу щодо обов'язкового продажу підприємствами 30% валютних надходжень на міжбанківському валютному ринку [154].

Виписка банку є основою для записів у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку, а саме в Журналі-ордері №1 с.-г. та відомості 1.2 по рахунку 31 «Рахунки в банках».

2.3. Облік інших коштів

Поряд із грошовими коштами на рахунках в банку та готівкою підприємство може мати в своєму розпорядженні інші кошти. Зокрема, це грошові документи (поштові марки, марки гербового збору, сплачені проїзні документи, сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо); грошові кошти в дорозі (грошовий виторг від реалізації товарів, переведений у банк через інкасаторів; грошові суми, внесені в термінали банків для подальшого їх зарахування на розрахункові або інші рахунки підприємства тощо); електронні гроші. Для обліку операцій з іншими коштами передбачено активний рахунок 33 «Інші кошти» (рис. 2.4).

Рахунок №33 «Інші кошти» має такі субрахунки:

- 331 «Грошові документи в національній валюті»;
- 332 «Грошові документи в іноземній валюті»;
- 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;
- 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;
- 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті».

На субрахунках 331 та 332 обліковують грошові документи, що

зберігаються в касі підприємства.

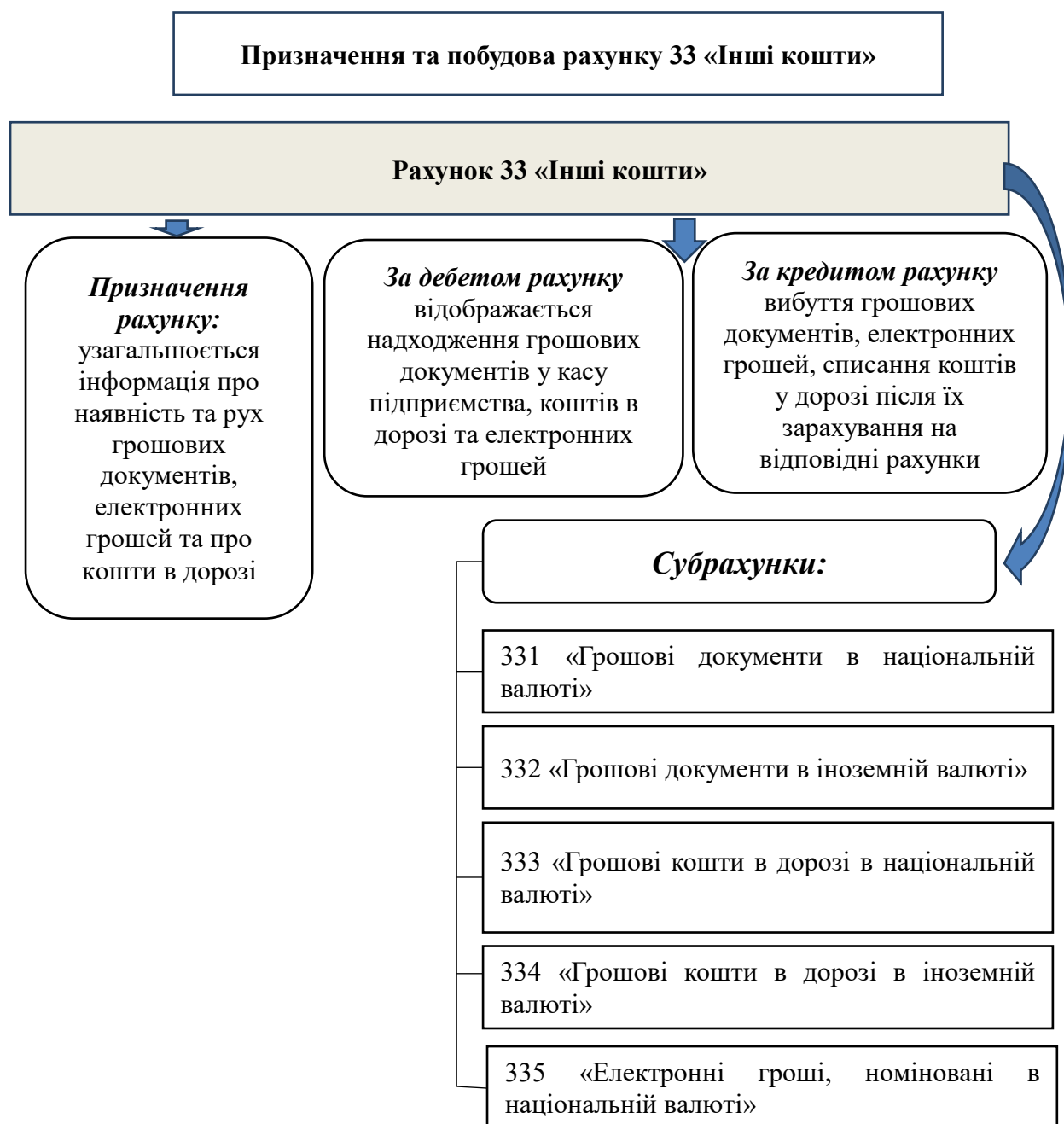


Рис. 2.4. Призначення та структура рахунку 33 «Інші кошти»

На субрахунках 333 та 334 обліковують грошові кошти в дорозі. Грошовими коштами в дорозі є кошти підприємства, передані, здані до зарахувань на рахунки чи для здійснення конвертації і за операціями з якими момент здійснення операції та момент документального її підтвердження не співпадають в часі.

На субрахунку 335 відображаються операції з електронними грошима, які здійснюються комерційними агентами та користувачами, відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України та правил використання електронних грошей.

Електронні гроші – одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, крім особи, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі. При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами.

Обіг електронних грошей в Україні регулює Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 05.04.2001 р. № 2346-III [180]. Положення про електронні гроші в Україні, затверджене Постановою Правління НБУ від 04.11.2010 р. № 481 [128].

Випуск електронних грошей можуть здійснювати тільки банки. Банк, який провів емісію електронних грошей, бере на себе зобов'язання з їх погашення. Випуск електронних грошей проводять шляхом їх надання користувачам або комерційним агентам в обмін на готівкові чи безготівкові кошти.

Згідно з п. 15.3 Закону № 2346, банк має право здійснювати випуск електронних грошей лише виражених у гривні. Сума грошей на електронному пристрої, який не може поповнюватися, не повинна перевищувати 4000 грн, а на пристрої, котрий може поповнюватися, – 14000 грн (п. 2.4 Положення № 481) [128; 180].

Суб'єкти господарювання як користувачі електронних грошей можуть застосовувати їх для оплати товарів (робіт, послуг). У свою чергу отримані електронні гроші від продажу товарів (робіт, послуг) суб'єкти господарювання мають право використати лише для:

- обміну на безготівкові кошти;
- компенсації покупцям у разі повернення ними товарів, придбаних за електронні гроші (п. 15.1 Закону № 2346).

Перераховувати кошти, отримані від продажу товарів (робіт, послуг) іншим особам, суб'єкти господарювання не мають права.

Відображення типових операцій з іншими коштами в системі бухгалтерських рахунків представлено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку інших коштів

№ пор.	Назва операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	4	5
1	Придбано проїзні квитки	331	311
2	Видано з каси проїзні квитки працівникам	372	331
3	Повернуто до каси проїзні квитки після закінчення терміну їхньої дії	331	372
4	Віднесено на витрати вартість проїзних квитків	92	331
5	Придбано путівки до санаторіїв, будинків відпочинку тощо	331	685
6	Видано путівку працівникові	377	331
7	Віднесено до витрат на збут вартість використаних поштових марок	93	331
8	Виявлено нестачу грошових документів	947	331, 332
9	Сплачені проїзні документи, путівки до санаторіїв в іноземній валюті	332	312
10	Готівка в національній валюті, через інкасатора здана для зарахування на поточний рахунок	333	301
11	Перераховано кошти для придбання іноземної валюти	333	311
12	Зараховано придбану іноземну валюту на рахунок підприємства за курсом НБУ	312	333
13	Нараховані комісійні банку	92	685
14	Погашено комісійну винагороду банку	685	333
15	Списана вартість іноземної валюти для продажу	334	312
16	Списана вартість реалізованої іноземної валюти	942	334
17	Перераховано кошти для зарахування їх на електронний гаманець підприємства	333	311
18	Зараховано кошти на електронний гаманець	335	333
19	Отримано від покупця електронні гроші за проданий товар	335	681

1	2	3	4
20	Здійснено оплату (передоплату) постачальнику з електронного гаманця	631 (371)	335
21	Подано заяву до банку на конвертацію електронних грошей	333	335
22	Нараховано комісію банку за послуги з конвертації	92	333
23	Отримано кошти на поточний рахунок	311	333

Облік операцій за рахунком № 33 «Інші кошти» ведуть в Журналі-ордері № 1 с.-г. та відомості № 1.3 с.-г.

Питання для самоконтролю

1. Що відноситься до грошових коштів?
2. Як визначити ліміт залишку готівки в касі?
3. Чи встановлено вартісні обмеження для розрахунків готівкою?
4. Якими первинними документами оформляють готівкові операції?
5. Відображення готівкових операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку та в облікових регістрах.
6. Порядок відкриття рахунків у банках.
7. Що таке платіжні інструменти та розрахункові документи?
8. Які розрахункові документи використовуються для обліку безготівкових розрахунків?
9. Призначення банківської виписки з особового рахунку.
10. Кореспонденція рахунків з обліку коштів на рахунках в банку.
11. Облік грошових документів.
12. Облік коштів в дорозі.
13. Облік електронних грошей.

Тестові завдання для самоконтролю

1. Якщо новостворене підприємство проводить готівкові операції без визначення ліміту каси, то ліміт каси...

- 1) вважається нульовим і вся готівка, що залишається в касі на кінець

робочого дня, визначається понадлімітною;

2) автоматично встановлюється банком у розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

3) дорівнює сумі прожиткового мінімуму доходів громадян, встановленого на 01.01. поточного року;

4) не встановлюється протягом першого року діяльності.

2. Якщо юридична особа хоче використати при безготівкових розрахунках розрахункові чеки, чи повинні депонуватися грошові кошти на окремому банківському рахунку для їх гарантованої оплати?

1) за бажанням юридичної особи;

2) так, обов'язково, при отриманні чекової книжки;

3) ні, не повинні;

4) так, повинні при видачі розрахункового чека продавцю продукції (товарів, робіт, послуг).

3. В якому випадку підпис керівника (або особи, яка його заміщає) на видатковому касовому ордері не є обов'язковим?

1) у випадку його відсутності через відрядження;

2) у випадку, коли виплата коштів здійснюється на видатки, пов'язані з обставинами форс-мажору;

3) у випадку, коли на доданих до видаткового касового ордеру документах є дозвільний напис керівника;

4) підпис керівника є обов'язковим завжди.

4. Якою кореспонденцією рахунків відображається депонування грошових коштів, не виплачених з каси працівнику під час встановленого терміну виплати заробітної плати?

1)

Дт 661 Кт 662;

2)

Дт 311 Кт 301;

3)

Дт 662 Кт 301.

4)

Дт 661 Кт 301.

5. Для отримання з валютного рахунку готівкових коштів для видачі авансу на відрядження за кордон до банку подається:

1) чек;

2) видатковий касовий ордер, доручення на отримання валюти та розрахунок про витрати;

3) заявка, доручення на отримання валюти та розрахунок про витрати;

4) доручення на отримання валюти.

6. Який документ не підписує керівник підприємства?

1) видатковий касовий ордер;

2) платіжну відомість;

3) звіт про використання коштів, наданих на відрядження або підзвіт;

4) прибутковий касовий ордер.

7. Приватним підприємством «А» на рахунок іншого приватного підприємства «Б» внесено 10000 грн. через касу банку. Для кого із учасників розрахунків дана операція є готівковою, а для кого – безготівковою?

1) «А» - безготівковою, «Б» - готівковою;

2) для обох - безготівковою;

3) для обох - готівковою;

4) «А» - готівковою, «Б» - безготівковою.

8. Відповідальність за дотримання порядку ведення операцій з готівкою на підприємстві згідно з нормативними документами покладається на:

- 1) керівника підприємства;
- 2) касира;
- 3) головного бухгалтера підприємства;
- 4) голову ревізійної комісії.

9. При встановленні ліміту залишку готівки у касі виплати, пов'язані з оплатою праці, стипендій, пенсій, дивідендів:

- 1) враховуються;
- 2) не враховуються;
- 3) враховуються лише надходження готівки для здійснення названих виплат;
- 4) враховуються лише фактичні названі виплати.

10. На підставі яких документів оформляються касові операції з надходження та видатків грошових коштів?

- 1) прибуткові та видаткові касові ордери;
- 2) чекові книжки;
- 3) розрахунково-платіжні відомості;
- 4) векселі.

11. Яким записом оформляється видача з каси підзвітній особі сум для придбання матеріалів?

- 1)
Дт 201 Кт 301;
- 2)
Дт 372 Кт 301;
- 3)

Дт 372 Кт 301;

4)

Дт 301 Кт 372.

12. Яким записом оформляється господарська операція з отримання готівки в касу з поточного рахунка для виплати заробітної плати працівникам основного виробництва?

1)

Дт 231 Кт 661;

2)

Дт 301 Кт 661;

3)

Дт 301 Кт 311;

4)

Дт 661 Кт 311.

13. Яким документом оформлюють перерахування до бюджету сум податків утриманих із заробітної плати працівників підприємств?

1) платіжна вимога;

2) платіжне доручення;

3) розрахунковий чек;

4) фіскальний чек.

14. Яка кореспонденція рахунків складається при здійсненні операцій по оплаті з поточного рахунку в національній валюті постачальникам за отримані товари:

1)

Дт 201 Кт 301;

2)

Дт 631 Кт 331;

3)

Дт 311 Кт 631.

4)

Дт 631 Кт 311.

15. Записи на синтетичному рахунку №30 «Готівка» виконуються на основі:

- 1) прибуткових і видаткових касових ордерів;
- 2) касової книги;
- 3) первинних документів по надходженню і витратах грошей;
- 4) відривних листів касової книги і прикладених до них первинних документів.

16. Яким бухгалтерським записом оформляється надходження безготівкових коштів за реалізовану вітчизняним покупцем продукцію?

1)

Дт 361 Кт 27;

2)

Дт 311 Кт 361;

3)

Дт 301 Кт 631;

4)

Дт 311 Кт 631.

17. Запис по синтетичному субрахунку 311 «Поточний рахунок в національній валюті» виконується на основі таких первинних документів:

- 1) платіжних доручень, рахунків;
- 2) виписок з поточного рахунку;
- 3) виписок з поточного рахунку з прикладеними до них первинними документами;

4) довідок бухгалтерії.

18. Яка кореспонденція рахунків складається при отриманні в касу з поточного рахунку готівки на господарські потреби обслуговуючих виробництв?

1)

Дт 91 Кт 372;

2)

Дт 301 Кт 372;

3)

Дт 301 Кт 311;

4)

Дт 372 Кт 311.

19. Грошові кошти – це:

1) готівка, депозити;

2) готівка, кошти на рахунках у банках;

3) готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання;

4) інша відповідь.

20. Одержано готівку в банку за чеком для виплати заробітної плати:

1) Дебет рахунку 661 Кредит рахунку 311;

2) Дебет рахунку 301 Кредит рахунку 311;

3) Дебет рахунку 301 Кредит рахунку 661;

4) Дебет рахунку 661 Кредит рахунку 311.

21. Повернуто на поточний рахунок в національній валюті невикористаний акредитив або залишок чекової книжки:

1) Дебет рахунку 313 Кредит рахунку 311;

2) Дебет рахунку 331 Кредит рахунку 313;

- 3) Дебет рахунку 311 Кредит рахунку 313;
- 4) Дебет рахунку 311 Кредит рахунку 312.

22. Відображено від'ємну операційну курсову різницю по валюті, що знаходиться в касі підприємства:

- 1) Дебет рахунку 945 Кредит рахунку 302;
- 2) Дебет рахунку 714 Кредит рахунку 302;
- 3) Дебет рахунку 302 Кредит рахунку 945;
- 4) Дебет рахунку 334 Кредит рахунку 302.

23. Які документи повинен надати у виконуючий банк бенефіціар після відвантаження товару для його оплати покупцем відповідно до виставленого акредитива?

- 1) документи, передбачені в договорі про відкриття акредитива між бенефіціаром і обслуговуючим його банком;
- 2) документи, передбачені акредитивом, і реєстр документів за акредитивом;
- 3) документи, що підтверджують відвантаження товару;
- 4) платіжну вимогу-доручення.

24. Який первинний документ підтверджує факт здавання виручки до установи банку працівником підприємства?

- 1) банківська виписка зі штампом банку та підписом робітника банку;
- 2) квитанція до заяви на переказ готівки за підписом касира, бухгалтера установи банку і завірена штампом банку;
- 3) видатковий касовий ордер з підписом головного бухгалтера і керівника підприємства;
- 4) наказ керівника і договір на інкасацію.

25. Ким обмежується гранична сума готівкового розрахунку?

- 1) підприємством;

- 2) установою банку;
- 3) Постановою Правління Національного банку України;
- 4) Міністерством фінансів України.

26. Виплачено заборгованість постачальнику з електронного гаманця:

- 1) Дебет рахунку 63 Кредит рахунку 315;
- 2) Дебет рахунку 63 Кредит рахунку 316;
- 3) Дебет рахунку 63 Кредит рахунку 335;
- 4) Дебет рахунку 36 Кредит рахунку 335.

27. З поточного рахунку перераховано заборгованість за єдиним соціальним внеском:

- 1) Дебет рахунку 68 Кредит рахунку 311;
- 2) Дебет рахунку 62 Кредит рахунку 311;
- 3) Дебет рахунку 64 Кредит рахунку 311;
- 4) Дебет рахунку 65 Кредит рахунку 311.

28. На основі звіту касира бухгалтер здійснює записи до:

- 1) касової книги;
- 2) виписки банку;
- 3) Журналу ордеру 1 с.-г.
- 4) головної книги.

29. Списання коштів з електронного ПДВ-рахунку на оплату податкових зобов'язань з ПДВ відображається кореспонденцією рахунків

- 1) Дебет рахунку 641 Кредит рахунку 311;
- 2) Дебет рахунку 641 Кредит рахунку 315;
- 3) Дебет рахунку 641 Кредит рахунку 313;
- 4) Дебет рахунку 641 Кредит рахунку 316.

Практичні завдання

Задача 1. Визначити ліміт залишку готівки в касі за такими даними: загальна сума надходжень до каси підприємства за три місяці з останніх дванадцяти становить 16275 грн. Кількість робочих днів – 68. Підприємство розташоване в населеному пункті, де відсутнє відділення банку.

Задача 2. Скласти кореспонденцію рахунків за наступними операціями:

- а) відкрито акредитивний рахунок на ім'я постачальника;
- б) надійшов на поточний рахунок аванс від покупця;
- в) з поточного рахунку відкрито електронний гаманець;
- г) перераховано на особові рахунки працівників заробітну плату;
- д) повернено на поточний рахунок невикористаний акредитив.

Задача 3. Визначити операції за такою кореспонденцією рахунків:

- а) Д-т 621 К-т 311
- б) Д-т 631 К-т 311
- в) Д-т 641 К-т 311
- г) Д-т 661 К-т 311
- д) Д-т 631 К-т 313

Задача 4. На валютному рахунку підприємства рахується залишок коштів – 10000 \$ США за курсом НБУ 27 грн за 1 \$. На кінець місяця курс НБУ зменшився до 25 грн за \$. Відобразити операційну валютну курсову різницю.

Задача 5. Скласти кореспонденцію рахунків за такими операціями:

- а) з поточного рахунку перераховано кошти на електронний ПДВ рахунок в Державному Казначействі;
- б) отримано готівкову виручку від реалізації продукції покупцям;
- в) до каси внесено відшкодування матеріального збитку винною особою;

- г) одержано готівку від інших дебіторів;
- д) на спеціальний валютний рахунок надійшла виручка в іноземній валюті

Задача 6. Визначити операції за такою кореспонденцією рахунків:

- а) Д-т 311 К-т 60;
- б) Д-т 50 К-т 311;
- в) Д-т 63 К-т 335;
- г) Д-т 651 К-т 311;
- д) Д-т 301 К-т 372.

Задача 7. На валютному рахунку підприємства рахується залишок коштів – 10000 \$ США за курсом НБУ 10 грн за 1 \$. На кінець місяця курс НБУ зріс до 12 грн за \$. Відобразити операційну валютну курсову різницю.

Задача 8. Скласти кореспонденцію рахунків за такими операціями:

- а) списані кошти з електронного ПДВ-рахунку на оплату податкових зобов'язань з ПДВ;
- б) на поточний рахунок надійшов внесок до статутного капіталу від засновника;
- в) отримано на поточний рахунок короткострокову позику;
- г) сплачено з поточного рахунку відсотки за користування кредитами банку;
- д) зі спеціального рахунку в іноземній валюті перераховано 50% валютної виручки для продажу

Задача 9. Визначити операції за такою кореспонденцією рахунків:

- а) Д-т 301 К-т 311;
- б) Д-т 313 К-т 311;
- в) Д-т 63 К-т 313;
- г) Д-т 50 К-т 311;
- д) Д-т 372 К-т 30

ТЕМА 3

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ

- 3.1. Визначення дебіторської заборгованості, її визнання та оцінка.*
- 3.2. Облік розрахунків з покупцями та замовниками. Облік резерву сумнівних боргів.*
- 3.3. Облік розрахунків з підзвітними особами.*
- 3.4. Облік розрахунків по відшкодуванню матеріального збитку.*
- 3.5. Облік розрахунків з іншими дебіторами.*

Навчальна мета: усвідомити поняття «дебіторська заборгованість» та «дебітори», ознайомитись з класифікацією дебіторської заборгованості; засвоїти первинний облік розрахунків з покупцями та замовниками, синтетичний та аналітичний облік зазначених розрахунків, облік резерву сумнівних боргів; засвоїти порядок організації та відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами; ознайомитись з порядком визначення матеріального збитку та його відшкодування та засвоїти методику обліку розрахунків по відшкодуванню матеріального збитку; сформувані знання щодо обліку розрахунків з іншими дебіторами.

Виховна мета: сформувані особисті якості майбутніх фахівців з обліку та оподаткування, спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

3.1. Визначення дебіторської заборгованості, її визнання та оцінка

Середовище, в якому функціонує підприємство, продукує систему розрахунків, за результатами яких може виникати заборгованість. Розрахункам властивий динамічний характер, що потребує відповідних управлінських впливів та рішень у системі фінансового менеджменту [86]. Ефективність функціонування економіки в цілому і кожного окремого

підприємства значною мірою залежить від організації розрахунків.

Як правило, підприємство не одразу отримує оплату за реалізовану покупцям продукцію, надані послуги тощо. Тому протягом періоду від моменту відвантаження продукції, надання послуг, здійснення передоплати постачальнику до моменту надходження платежу чи відвантаження товару постачальником кошти підприємства знаходяться у вигляді дебіторської заборгованості.

Облік розрахунків з дебіторами регламентується П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», відповідно до якого *дебітори* – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми коштів [133].

Дебіторська заборгованість – сума боргів дебіторів на певну дату.

Розрахунки з дебіторами можуть здійснюватися як в готівковій, так і в безготівковій формі.

Безготівкові розрахунки – це перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів. Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді [158].

За строками погашення дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну.

Довгострокова дебіторська заборгованість – заборгованість, яка повинна бути погашена після 12 місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає під час нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

За своєчасністю погашення дебіторська заборгованість класифікується на нормальну, сумнівну та безнадійну.

Нормальною дебіторською заборгованістю є заборгованість, за якою не

наступив термін погашення.

Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником (прострочена).

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності (строк протягом якого підприємство може звернутись до судових органів з вимогою стягнення боргу з боржника).

3.2. Облік розрахунків з покупцями та замовниками. Облік резерву сумнівних боргів

У балансі поточна дебіторська заборгованість поділяється на заборгованість покупців і замовників та іншу поточну дебіторську заборгованість. *Покупці* – це фізичні або юридичні особи, які придбають товари (роботи, послуги). *Замовники* – це учасники договору, на підставі замовлення яких виготовляється конкретна продукція, надаються послуги, виконуються роботи іншим учасником договору.

Вироблена сільськогосподарськими підприємствами продукція реалізується переробним підприємствам, через комерційні структури, через товарні біржі, в мережі роздрібної торгівлі, працівникам підприємства тощо.

Для документального оформлення операцій із реалізації продукції передбачені відповідні документи (рис. 3.1).

Продаж продукції покупцям оформляють *товарно-транспортними накладними*. Товарно-транспортна накладна – єдиний для всіх учасників транспортного процесу документ, призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей на шляху їх переміщення, розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи, та є одним із документів, що може використовуватися для списання товарно-матеріальних цінностей, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, що

може бути складений у паперовій та/або електронній формі й має містити обов'язкові реквізити, передбачені Правилами перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні [157].



Рис. 3.1. Документальне оформлення операцій за розрахунками з покупцями та замовниками

з 12.07.2019 р. набрали чинності Зміни до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджені наказом Міністерства інфраструктури від 03.06.2019 р. № 413 [157]. Товарно-транспортна накладна може бути оформлена не тільки в паперовій, а й в електронній формі. Електронна товарно-транспортна накладна підписується за допомогою електронного підпису водія або експедитора, відповідальних осіб вантажовідправника, вантажоодержувача.

Товарно-транспортну накладну у паперовому вигляді виписує замовник (вантажовідправник) у трьох примірниках, засвідчуючи їх підписом. Після прийняття вантажу товарно-транспортну накладну (всі її примірники)

підписує водій. У разі використання товарно-транспортної накладної у паперовій формі перший її примірник залишається у замовника (вантажовідправника), другий – водій (експедитор) передає вантажоодержувачу, третій примірник, засвідчений підписом вантажоодержувача, передається перевізнику.

Якщо в накладній немає можливості зазначити всі найменування вантажу, замовник додає до неї документ довільної форми з обов'язковим зазначенням відомостей про вантаж (графи 1-10). У таких випадках в товарно-транспортній накладній зазначається, що до неї додається як товарний розділ документ (у паперовій або електронній формі), без якого накладна вважається недійсною і не може використовуватись для розрахунків із замовником. Час прибуття автомобіля для завантаження встановлюється у пункті вантаження з моменту проставлення в накладній відмітки про фактичний час прибуття автомобіля для завантаження, а час прибуття автомобіля для розвантаження – з моменту пред'явлення водієм товарно-транспортної накладної в пункті розвантаження.

Залежно від виду вантажу та його специфічних властивостей до основних документів додаються інші (сертифікати, свідоцтва тощо), що визначається правилами перевезень зазначених вантажів. Якщо товарно-транспортна накладна складається у паперовій формі, то зазначені документи також складаються у паперовій формі за підписом відповідальних осіб.

Складання електронної ТТН (е-ТТН) має свої особливості. Створення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, оброблення, використання, знищення е-ТТН здійснюється відповідно до Закону України «Про електронний документообіг» [156] та Закону України «Про електронні довірчі послуги» [155]. При цьому супровідні документи до накладної також додаються в електронній формі. Замовник (вантажовідправник) друкує, підписує і надає водію (експедитору перевізника) в одному примірнику паперову копію е-ТТН відповідно до вимог Закону України «Про електронний документообіг», «для пред'явлення особам, уповноваженим здійснювати

контроль на автомобільному транспорті та у сфері безпеки дорожнього руху» [156]. Водій (експедитор перевізника) ставить свій підпис на паперовій копії е-ТТН про прийняття ним вантажу для перевезення.

Передача прав власності покупцеві на продукцію здійснюється в момент її відвантаження (приймання). Дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт чи послуг відображається в обліку за методом нарахування.

Порядок і форми розрахунків між постачальником та покупцем визначаються у господарських договорах.

Для обліку дебіторської заборгованості покупців і замовників використовується активний рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» (рис. 3.2).

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації; за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, в касу та інші види розрахунків.

До рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" відкриваються такі *субрахунки*:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» – для обліку розрахунків з покупцями і замовниками, що знаходяться на митній території України;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями» – для обліку розрахунків з іноземними покупцями і замовниками з експортних операцій. На ньому ведеться облік сум, аналогічних тим, що обліковуються на субрахунку 361;

363 «Розрахунки з учасниками ПФГ» – для обліку операцій з учасниками промислово-фінансових груп.

364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням» – відображаються розрахунки за гарантійним забезпеченням, пов'язаним зі здійсненням операцій з деривативами.



Рис. 3.2. Призначення та структура рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з проведенням розрахунків між підприємствами (табл. 3.1).

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками повинен забезпечити отримання даних про заборгованість, строк сплати за якою ще не настав, а також заборгованість, не сплачену в строк. Аналітичний облік ведеться за кожним покупцем та замовником і за кожним пред'явленим до сплати рахунком. З цією метою підприємство веде Відомість аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» №6.6 с.-г.

Порядок відображення валютних операцій в бухгалтерському обліку визначено П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [140].

Облік реалізації готової продукції та розрахунків з покупцями

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
При наступній оплаті за продукцію			
1	Відображено дохід (виручку) від реалізації продукції покупцеві	361	701
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641
3	Списана собівартість реалізованої продукції	901	27
4	Віднесена на фінансовий результат виручка від реалізації продукції	701	791
5	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованої продукції	701	791
6	Надійшла сума виручки на поточний рахунок підприємства	311	361
При попередній оплаті за продукцію			
1	Отримана від покупця попередня оплата за продукцію	311	681
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Відвантажено продукцію покупцеві (визнання доходу)	361	701
4	Зменшено дохід на суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	643
5	Списана собівартість реалізованої продукції	901	27
6	Проведено взаємозалік заборгованості	681	361
7	Віднесена на фінансовий результат виручка від реалізації зерна пшениці	701	791
8	Списана на фінансовий результат собівартість зерна пшениці	791	901

Так, згідно з п.п.5, 6 цього П(С)БО сума доходів, отриманих (нарахованих) платником податку в іноземній валюті у зв'язку із продажем товарів (виконанням робіт, наданням послуг), у бухгалтерському обліку визначається так:

- якщо була попередня оплата товару – за курсом НБУ, що діяв на початок дня дати такої попередньої оплати;

- якщо попередньої оплати не було – за курсом НБУ на дату визнання доходу (тобто за датою переходу права власності на товар);

- якщо була часткова передплата, то в частині такої оплати за курсом (курсами, якщо було кілька платежів), що діяв на дату її отримання, а в частині, щодо якої не було попередньої оплати, – за курсом НБУ на дату переходу права власності на експортований товар [140].

Крім того, при здійсненні експортних операцій (як і інших операцій в іноземній валюті) варто визначати курсові різниці. Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних

валютних курсах. Вона визначається за монетарними статтями балансу (статтями про грошові кошти, активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів) на кожну дату балансу та на дату здійснення господарської операції [140].

Немонетарні статті відображаються в обліку за курсом НБУ на дату їх первісного визнання (за історичною собівартістю) і в подальшому не перераховуються (рис. 3.3).

Отже, якщо першою подією є:

- отримання авансу (передоплата від нерезидента), то в експортера виникає кредиторська заборгованість, що є немонетарною, адже така заборгованість погашатиметься товаром. Тому на дату відвантаження товару така заборгованість не перераховуватиметься й курсові різниці не виникатимуть. Тобто суму відвантаженого товару необхідно перераховувати у гривні за тим курсом НБУ, що діяв на момент надходження авансу. Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з іноземними покупцями, коли першою подією є отримання передоплати від нерезидента, відображена в табл. 3.2;

- експорт товару, то в експортера виникає дебіторська заборгованість, яка є монетарною статтею балансу, адже вона має бути оплачена грошовими коштами (якщо інше не передбачено умовами зовнішньо-економічного договору). То ж за такою заборгованістю варто обчислювати курсові різниці на дату здійснення операцій із такою заборгованістю (наприклад, отримання коштів у рахунок її погашення) та на дату складання балансу (щоквартально). Додатна курсова різниця включається до доходу, а від'ємна – до витрат (табл. 3.3).

Національний банк України у 2019 році запровадив міжнародний номер банківського рахунку IBAN, що дає можливість гармонізувати український платіжний простір з європейським. Також застосування IBAN сприятиме подальшій запланованій модернізації системи електронних платежів Національного банку.

З 01 квітня 2019 року банки відкривають клієнтам нові рахунки у стандарті IBAN.

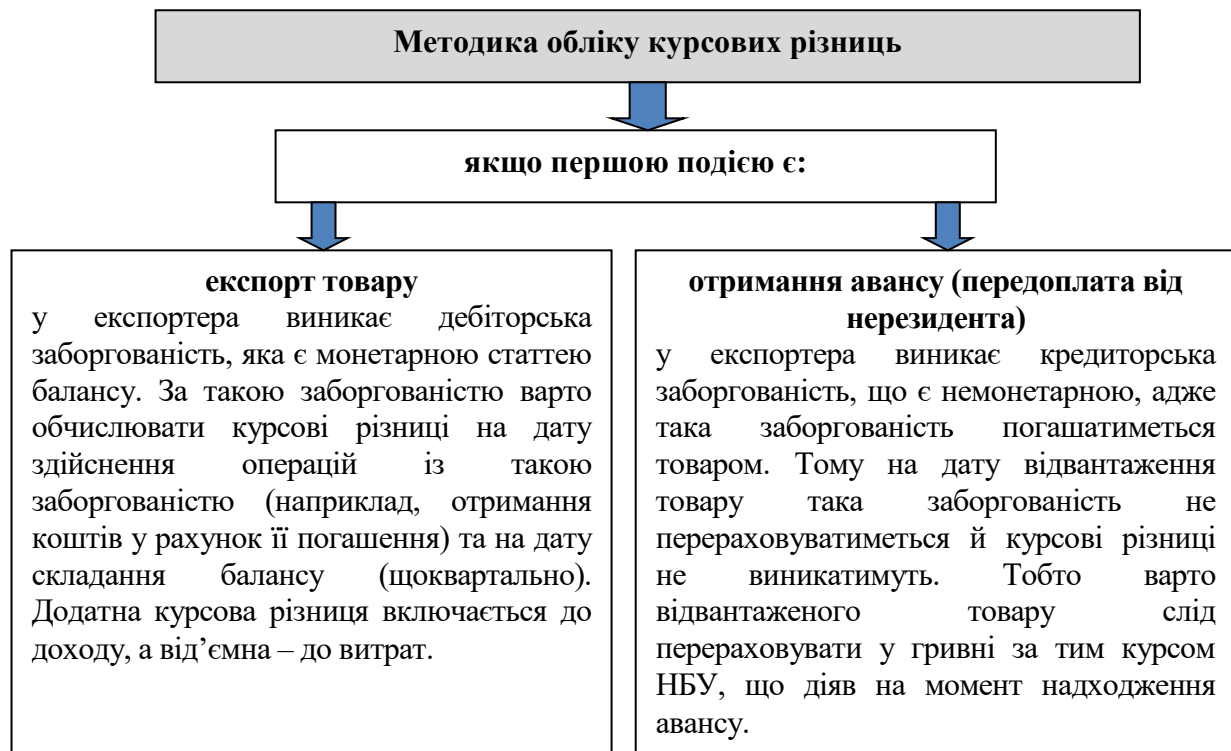


Рис. 3.3. Методика обліку курсових різниць за розрахунками з іноземними покупцями та замовниками

Таким чином, діючі номери рахунків для клієнтів доповняються кодом країни та кодом банку.

Таблиця 3.2

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з іноземними покупцями
(перша подія – отримання передоплати від нерезидента)**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримано попередню оплату	316	681
2	Отримано на поточний рахунок в іноземній валюті експортну виручку (частину експортної виручки)	312	316
3	Перераховано частину експортної виручки для продажу	334	316
4	Списано собівартість реалізованої валюти	942	334

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
5	Відображено дохід від продажу валюти	377	711
6	Отримано кошти від продажу іноземної валюти, за вирахуванням комісії банку	311	377
7	Відвантажено продукцію	362	701
8	Списано доходи для відображення фінансових результатів	701	791
9	Списано собівартість реалізованої готової продукції	901	27
10	Проведено залік заборгованості	681	362
11	Списано собівартість для відображення фінансових результатів	791	901

Застосування IBAN стане обов'язковим для клієнтів усіх банків України під час здійснення переказів коштів як у національній, так і в іноземних валютах, у тому числі під час транскордонних переказів. Тобто, всі перекази будуть здійснюватися лише з використанням IBAN.

Таблиця 3.3

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з іноземними покупцями
(перша подія – експорт продукції)**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Реалізовано продукцію іноземному покупцеві	362	701
2	Відображено дохід у складі фінансових результатів	701	791
3	Списано собівартість реалізованої готової продукції	901	27
4	Списано собівартість продукції на фінансові результати	791	901
5	Отримано оплату за готову продукцію	316	362

1	2	3	4
6	Відображено витрати від курсової різниці	945	362
7	Відображено дохід від курсової різниці	362	714

Завдяки цьому клієнти банків зможуть:

- зручно та просто ідентифікувати платника та отримувача коштів, а також банк України, що їх обслуговує;
- уникнути помилок у реквізитах рахунків завдяки скороченню реквізитів в розрахункових документах;
- швидше здійснювати перекази та отримувати кошти.

Серед інших переваг для клієнтів банків використання IBAN у майбутньому зробить можливим застосування QR кодів, які міститимуть інформацію про IBAN, для спрощення сплати рахунків та обміну платіжною інформацією.

Загалом використання стандарту IBAN завдяки скороченню реквізитів має зробити більш зручним оформлення розрахункових документів [114].

Облік операції за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» ведуть в журналі-ордері №6 с.-г. Записи в Журналі-ордері № 6 с.-г. по рахунку 36 роблять підсумком за місяць на підставі Відомості № 6.6 с.-г.

За вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, для реального відображення дебіторської заборгованості підприємство повинно показувати її чисту реалізаційну вартість і створювати резерв сумнівних боргів. Чиста реалізаційна вартість – первісна вартість дебіторської заборгованості за мінусом суми створеного резерву сумнівних боргів.

Чинне законодавство виділяє чотири основні причини виникнення безнадійної заборгованості:

- закінчення строку позивної давності;
- недостатність майна боржника для погашення боргу перед кредитором;

- дія форс-мажору;
- смерть або позбавлення волі фізичних осіб-боржників.

Резерв сумнівних боргів створюється на початку року *лише за дебіторською заборгованістю за товари, роботи та послуги.*

Підприємство в наказі про облікову політику визначає, за яким методом із передбачених в П(С)БО 10 буде створюватись резерв сумнівних боргів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визначення середньої питомої ваги, списаної протягом періоду дебіторської заборгованості, у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3 - 5 років.

Для обліку резерву сумнівних боргів призначено контрактивний регулюючий рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» (рис. 3.4).

При створенні резерву сумнівних боргів кредитується рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» і дебетується рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», субрахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги» [32].

Списана дебіторська заборгованість покупців, що визнана безнадійною, відображується по дебету рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» і кредиту рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» з одночасним відображенням по дебету позабалансового рахунка 071 [32].

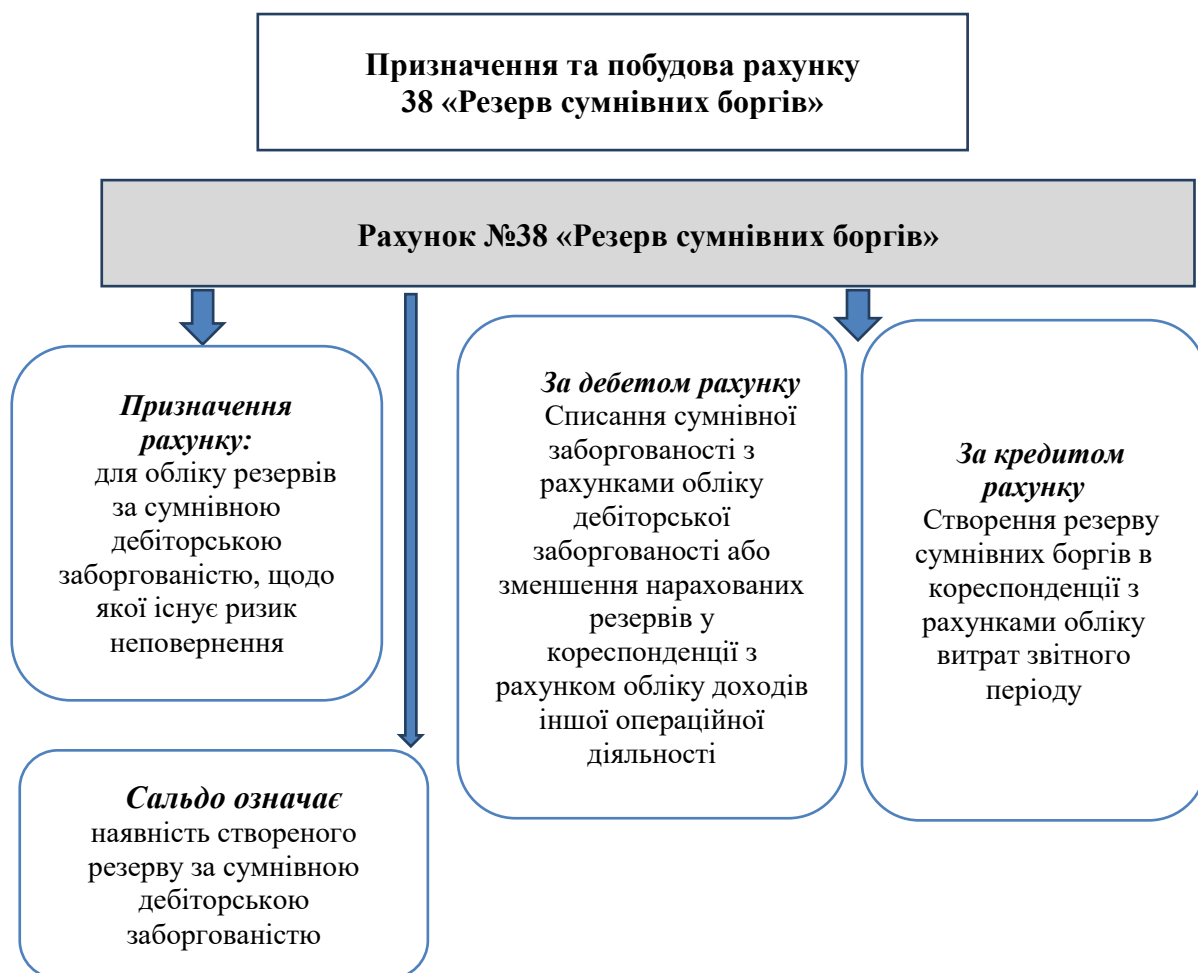


Рис. 3.4. Призначення та структура рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів»

Отже, виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів.

Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, робіт, послуг, що визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням витрат у складі інших операційних витрат на субрахунку 944.

В таблиці 3.4 наведено порядок відображення створення і використання резерву сумнівних боргів на рахунках бухгалтерського обліку.

Погашення раніше списаної безнадійної заборгованості дебітором супроводжується отриманням грошових коштів чи інших активів, які зменшують створений резерв боргів і відображується записом по дебету рахунка 38 і кредиту субрахунку 716. Одночасно кредитується позабалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість».

Облік резерву сумнівних боргів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахований резерв за сумнівними боргами підприємств	944	38
2	Списано за рахунок резерву безнадійну дебіторську заборгованість Одночасно списаний борг відображується	38 071	361
3	Відображується погашення боргу дебітора після його списання Одночасно сума списується з позабалансового рахунку	31	716 071

Облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення ведуть в Журналі-ордері № 3 Б с.-г. та відомості № 3.2 с.-г.

3.3. Облік розрахунків з підзвітними особами

У господарській діяльності підприємства виникає потреба у придбанні товарно-матеріальних цінностей чи оплаті послуг за готівку, у відряджені працівників для виконання ними своїх посадових обов'язків за межами населеного пункту, де знаходиться підприємство.

Підзвітні особи – це працівники підприємства, які отримали грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно з наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

На підприємстві повинен бути складений і затверджений наказом керівника список осіб, які мають право одержувати кошти під звіт на господарські потреби.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Порядок направлення працівників у відрядження регулюється

внутрішніми правилами, розробленими на підприємстві і затвердженими керівником. Такі правила можуть бути відображені в *колективному договорі* або відображені в окремому внутрішньому регламенті, наприклад у *Положенні про службові відрядження*.

Направлення працівника у відрядження здійснюється керівником підприємства і оформляється наказом. Наказ має містити:

- прізвище, ім'я, по батькові та посаду особи, яка відряджається;
- пункт призначення (країна, місто, інший населений пункт);
- назву підприємства, куди відряджається працівник;
- мету відрядження;
- термін відрядження (дата його початку і закінчення).

У наказі може бути відображена й інша інформація. Зокрема, керівник підприємства має право ввести додаткові обмеження за сумами коштів, що видаються відрядженому працівникові (у межах установлених норм), а також цілей їх використання.

Після оформлення наказу, його копію варто віддати відрядженому працівникові. Така копія слугуватиме підставою для того, щоб у рахунок за проживання в готелі за місцем відрядження не був уключений туристичний збір. Адже платниками туристичного збору не є, зокрема, особи, що прибули у відрядження [115].

Відповідно до КЗпП, забороняється направляти у відрядження вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до 3 років. Тільки з їх згоди можна направляти у відрядження жінок, які мають дітей віком 3-14 років та дітей-інвалідів.

Термін відрядження визначається керівником підприємства, але не може перевищувати в межах України 30 календарних днів, за кордоном – 60 календарних днів. Строк відрядження працівників, які направляються для виконання у межах України монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, не повинен перевищувати строк будівництва об'єктів для відряджень за кордон – не більше 1 року [33].

Підприємство, що відправляє працівника у відрядження, зобов'язане забезпечити його коштами (авансом) у розмірах, встановлених нормативно-правовими актами про службові відрядження. Суму авансу на відрядження, що видається в підзвіт, визначають на підставі попереднього розрахунку у кошторисі витрат. При цьому аванс на закордонне відрядження повинен видаватися у валюті тієї країни, до якої працівник відряджається, або у вільноконвертованій валюті в розмірах, зумовлених реальними потребами в країні перебування з дотриманням вимог НБУ щодо вивезення іноземної валюти за кордон.

Аванс може видаватись готівкою або перерахуванням коштів на особисту платіжну картку. При перерахуванні коштів на картку вони вважаються виданими в момент їх зарахування на особовий рахунок працівника.

За рахунок підприємства відшкодовуються такі витрати на відрядження (табл. 3.5):

- добові витрати;
- на проїзд (зокрема, на перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) до місця відрядження і назад, а також за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті);
- на оплату вартості проживання у готелях (мотелях), інших житлових приміщеннях;
- на побутові послуги, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у місцях проживання (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більше 10 відсотків сум добових витрат для держави, до якої відряджається працівник, визначених у додатку 1 до Постанови, за всі дні проживання;
- на бронювання місць у готелях (мотелях) у розмірах не більших як 50 відсотків вартості місця за добу;
- на користування постільними речами в поїздах;
- на оформлення закордонних паспортів;

- на оформлення дозволів на в'їзд (ввіз);
- на оплату вартості страхового поліса життя або здоров'я відрядженого працівника або його цивільної відповідальності (у разі використання транспортного засобу) за наявності оригіналу такого поліса з відміткою про сплату страхового платежу, якщо, згідно із законами держави, до якої відряджається працівник, або держав, територією яких здійснюється транзитний рух до зазначеної держави, необхідно здійснити таке страхування;
- на обов'язкове страхування та інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження;
- на оплату службових телефонних розмов;
- комісійні витрати у разі обміну валюти [33].

Таблиця 3.5

Витрати на відрядження, що відшкодовуються за рахунок підприємства

№ з/п	Згідно зі ст. 121 КЗпП	Згідно з пп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу України
1	2	3
	У порядку і розмірах, встановлених законодавством:	Витрати на оплату:
1	добові за час перебування у відрядженні	добових витрат у розмірі, про який йдеться нижче у цій статті в розділі «Сума добових»
2	вартість проїзду до місця призначення і назад	проїзду (зокрема, перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі, на орендованому транспорті)
3	витрати з найму жилого приміщення	вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування* чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на найм інших жилих приміщень
4	-	телефонних розмов
5	-	оформлення закордонних паспортів
6	-	дозволів на в'їзд (ввіз)
7	-	обов'язкове страхування

1	2	3
8	-	інших документально оформлених витрат, пов'язаних з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, зокрема будь-яких зборів і податків, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат

Зазначені витрати не є об'єктом оподаткування лише за наявності підтверджуючих документів, що засвідчують вартість цих витрат.

Такими документами є:

- транспортні квитки або транспортні рахунки (багажні квитанції), в зокрема, електронні квитки за наявності посадкового талона, якщо його обов'язковість передбачена правилами перевезення на відповідному виді транспорту, і розрахункові документи про їх придбання за всіма видами транспорту, в тому числі, чартерних рейсів;
- рахунки, отримані з готелів або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, зокрема, бронювання місць у місцях проживання;
- страхові поліси тощо.

За кожний день (включаючи день вибуття та день прибуття) перебування працівника у відрядженні, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі, йому виплачуються добові. Державним службовцям та особам, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються за рахунок бюджетних коштів, добові виплачуються в межах сум, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 №98 [173]. Для добових витрат Додатком 1 Постанови №98 передбачено граничні суми добових для відряджень як у межах України, так і за кордон та граничні суми витрат на найм житла залежно від країни (у доларах США) (наприклад, до Білорусі 25 та 69 доларів відповідно, до США – 50 та 240 доларів). Для України – це 60 грн та 600 грн.

Підприємства, що не фінансуються з Державного бюджету мають право

виплачувати добові вище граничних сум. Такі витрати включаються до податкових витрат (відповідно до ПКУ). **Розмір добових у межах України** визначається в сумі **не більше 0,1 розміру мінімальної заробітної плати**, встановленої на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день відрядження [173]. Наприклад, в **2020** році цей показник складав **472,30** грн. ($4723 \times 0,1$) (рис. 3.5).

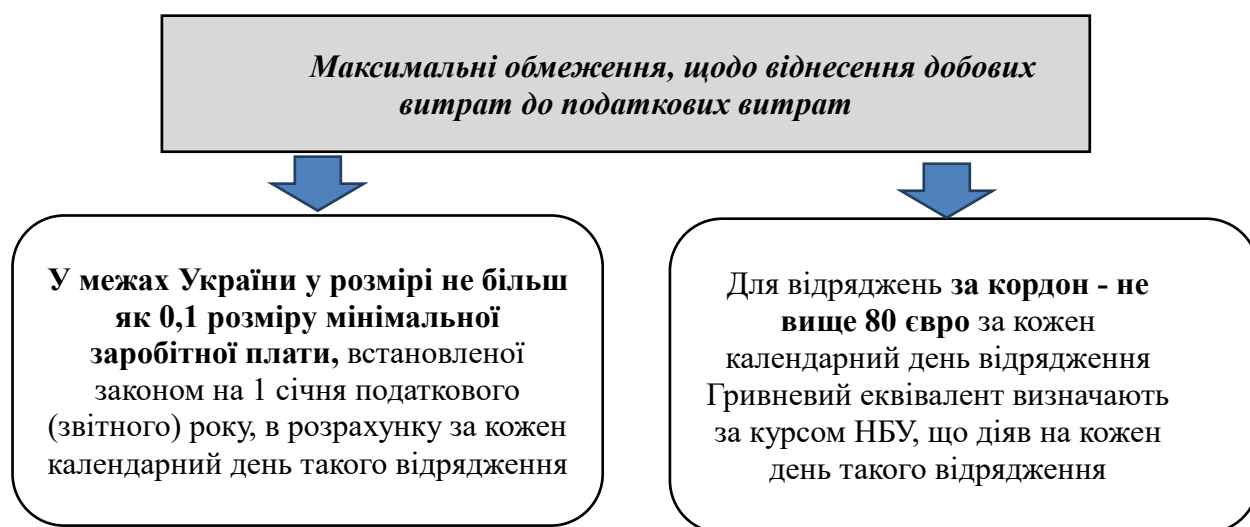


Рис. 3.5. Максимальні суми добових витрат, що включаються до податкових витрат (згідно з Податковим кодексом України)

Для відряджень за **кордон** – гранична сума добових, що може бути включена до податкових витрат, **не повинна перевищувати 80 євро** за кожен календарний день відрядження за офіційним курсом, установленим Нацбанком, в розрахунку за кожен день.

Добові витрати не потребують спеціального документального підтвердження (розд. I Інструкції № 59). При цьому п.п. «а» п.п. 170.9.1 ПКУ суму добових вимагає визначати в разі відрядження:

- у межах України та до країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з **наказом про відрядження** і відповідними первинними документами;
- до країн, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з **наказом про відрядження** за наявності документальних доказів перебування особи у відрядженні (відміток

прикордонних служб про перетин кордону, проїзних документів, рахунків на проживання та/або будь-яких інших документів, що підтверджують фактичне перебування особи у відрядженні).

Видача готівки під звіт проводиться за умови повного відзвітування конкретної підзвітної особи за раніше виданий їй аванс.

Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний до закінчення 5-го банківського дня, після дня закінчення відрядження подати звіт про використані ним у відрядженні кошти. Одночасно, або до подання звіту підзвітна особа зобов'язана повернути в касу підприємства суму, що залишилась невикористаною (невикористану суму авансу).

Термін подання звіту про витрачання коштів на господарські потреби також встановлено до 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому підзвітна особа закінчує виконання окремої цивільно-правової дії.

Граничні строки повернення надміру витрачених коштів співпадають зі строками подання звіту (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Граничні строки подання авансового звіту підзвітною особою та повернення надміру витрачених коштів підзвітній особі

Кошти видані на:	Видано готівкою з каси	Готівка, знята з платіжної картки	Безготівкові розрахунки за допомогою платіжної картки
1	2	3	4
відрядження (в т.ч., у якому вирішуються виробничі (господарські) потреби)	до закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому працівник завершує відрядження (п. 170.9.2 ПКУ).	до закінчення 3-го банківського дня після завершення відрядження (пп. «а» п. 170.9.3 ПКУ).	не пізніше 10-ти банківських днів (після завершення відрядження), а за наявності поважних причин (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами) – 20 (пп. «б» п. 170.9.3 ПКУ).
вирішення виробничих (господарських) потреб	до закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку завершує виконання окремої цивільно-правової дії (п. 170.9.2 ПКУ)		

Надміру витраченими коштами згідно з п. 170.9 Податкового кодексу України вважаються кошти, отримані працівником на відрядження та не повернені в установлені строки [115].

Облік розрахунків з підзвітними особами ведеться на активно-пасивному субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» (рис. 3.6).

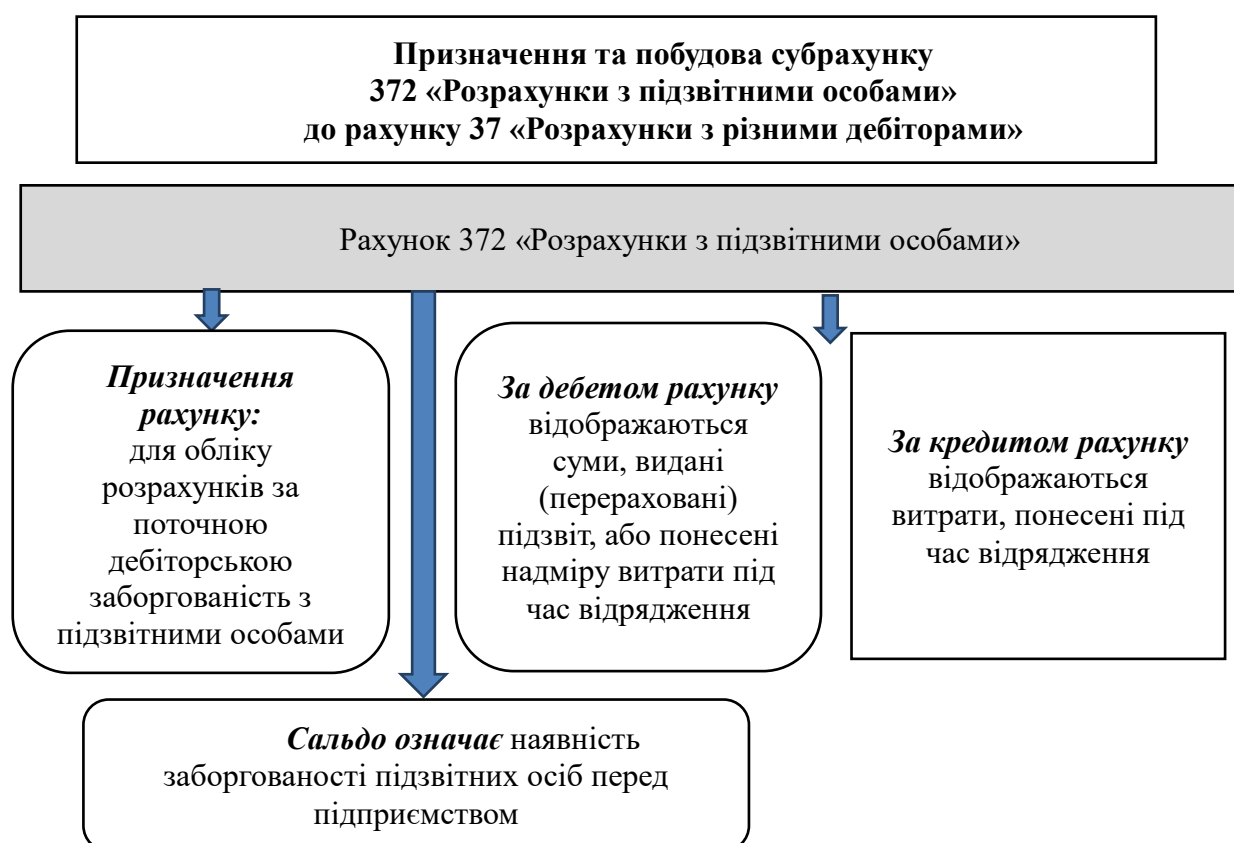


Рис. 3.6. Призначення та структура субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – в складі оборотних активів, кредитове сальдо – в складі зобов'язань балансу підприємства.

Типова кореспонденція з обліку розрахунків з підзвітними особами представлена в таблиці 3.7.

Податок на доходи фізичних осіб з невчасно внесених підзвітною особою сум утримуються із заробітної плати працівника при її нарахуванні, при цьому складається кореспонденція рахунків Д-т 661 К-т 642.

Типові господарські операції за розрахунками з підзвітними особами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Видано працівникові аванс на відрядження або на господарські потреби готівкою	372	30
2	Перераховано на картковий рахунок працівникові аванс на відрядження або на господарські потреби	372	31
3	Списано витрати на відрядження на підставі затвердженого звіту	23, 91, 92, 93	372
4	Використано підзвітні суми на придбання необоротних активів	15	372
5	Придбано підзвітною особою виробничі запаси, малоцінні швидкозношувані предмети	20, 22	372
6	На суми ПДВ у вартості придбаних підзвітною особою матеріальних цінностей	641	372

Аналітичний та синтетичний облік розрахунків з підзвітними особами ведуть в Ж.О. 3А с.-г.

3.4. Облік розрахунків по відшкодуванню матеріального збитку

Підприємства ведуть розрахунки зі своїми працівниками з відшкодування матеріальних збитків, завданих ними в результаті недостач і розкрадань грошових і товарно-матеріальних цінностей, виявлених втрат від псування майна та матеріалів, допущеного браку, а також інших видів шкоди.

Збитки – це виражена в грошовій формі шкода, завдана одній особі протиправними діями іншої. Збиток, завданий підприємству, має бути до відшкодований особою, яка завдала збиток, у повному обсязі, за винятком випадків, передбачених чинним законодавством.

Розрахунок збитків визначається згідно з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до

національних стандартів оцінки [145].

Незалежною оцінкою майна вважається оцінка, що проведена суб'єктом оціночної діяльності – суб'єктом господарювання [171]. Тобто підприємство самостійно не проводить оцінку збитку, а користується послугами суб'єкта оціночної діяльності, уклавши з ним відповідний договір й оплативши його послуги.

За результатами роботи підприємство отримує звіт про оцінку майна. Звіт є документом, що містить висновки про вартість майна та підтверджує виконані процедури з оцінки майна суб'єктом оціночної діяльності. Звіт підписується оцінювачами, які безпосередньо проводили оцінку майна, і скріплюється підписом керівника суб'єкта оціночної діяльності (рис. 3.7).

Із сум, стягнутих із винних осіб, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету.

Витрати на оцінку майна відносять до складу адміністративних витрати в момент їх понесення.

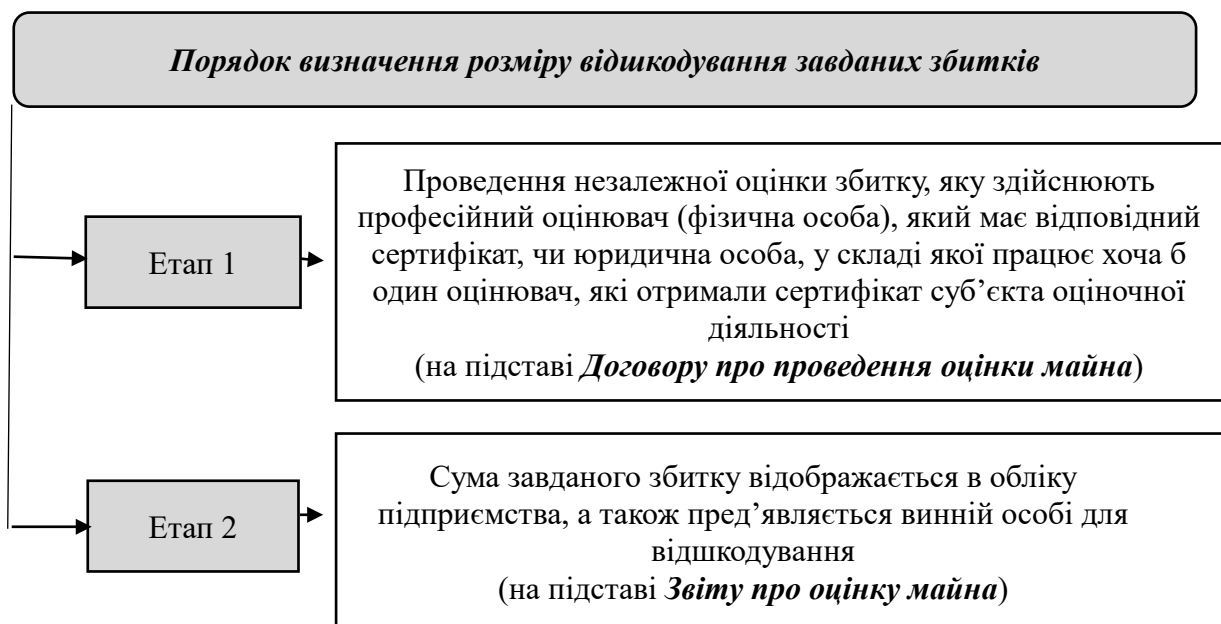


Рис. 3.7. Визначення розміру збитку, завданого підприємству та суми його відшкодування

Для обліку розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті недостач і розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено, призначено субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» (рис. 3.8).



Рис. 3.8. Призначення та структура субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

Відображення операцій за розрахунками з відшкодування завданих збитків в системі бухгалтерських рахунків представлено в табл. 3.8.

Аналітичний облік на субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» ведеться за кожним боржником. Реєстром аналітичного та синтетичного обліку за субрахунком 375 є Журнал-ордер №3 Б с.-г.

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з відшкодування
завданих збитків**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено нестачі, виявлені при інвентаризації	947	20,21, 22
2	Відображено виявлені нестачі на забалансовому рахунку	072	
3	Відображено суму відшкодування завданих збитків, віднесу на винних осіб (в розмірі балансової вартості нестач виробничих запасів)	375	716
4	Відображена різниця між сумою до відшкодування та балансовою вартістю виробничих запасів	375	719
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	719	641
6	Нарахована сума, що підлягає сплаті до бюджету	719	642
7	Отримана від винної особи сума відшкодування завданих збитків	301 311	375
8	Перераховано до бюджету різницю між сумою відшкодування і балансовою вартістю майна	642	311

3.5.Облік розрахунків з іншими дебіторами

В процесі господарської діяльності підприємства у підприємств виникає потреба у здійсненні різноманітних розрахунків з фізичними та юридичними особами, для відображення яких не передбачено окремих синтетичних рахунків. Таку дебіторську заборгованість вважають розрахунками з іншими дебіторами (рис. 3.9).

Облік розрахунків за іншими операціями, які не відображаються на розглянутих вище 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, ведуться на рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

(рис. 3.10).



Рис. 3.9. Основні види розрахунків з іншими дебіторами

Заборгованість, яка відображається на цьому рахунку, включає в себе різні за своїм економічним змістом розрахунки з юридичними та фізичними особами. Аналітичний облік на рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ведеться за кожним дебітором, за всіма видами заборгованості й термінами її виникнення та погашення.

Відомості про розрахунки з різними дебіторами відображаються в Журнал-ордері ЗБ с.-г. і Відомості аналітичного обліку розрахунків з іншими дебіторами 3.2 с.-г.

На субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків з тимчасової непрацездатності.

Витрати підприємства на оплату працівникам перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (що відбувається за рахунок роботодавця), в

бухгалтерському обліку відображаються за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».



Рис. 3.10. Призначення та структура субрахунку 377 «Розрахунки з різними дебіторами»

Облік розрахунків з Фондом соціального страхування стосовно сум лікарняних ведеться на субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»: за дебетом субрахунку 378 відображається виникнення дебіторської заборгованості (заборгованість Фонду по сумі лікарняних), а за кредитом – проводки з погашення цієї заборгованості чи її списання (табл. 3.9).

Аналітичний облік на рахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» ведеться за кожним листом непрацевдатності у Відомості аналітичного обліку розрахунків з іншими дебіторами 3.2 с.-г., синтетичний облік в Журнал-ордері 3Б с.-г.

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з державними
цільовими фондами**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності		
	за перші п'ять днів хвороби за рахунок роботодавця	949	663
	за рахунок Фонду соціального страхування	378	663
2	Отримано кошти з Фонду соціального страхування	313	378
3	Виплата лікарняних працівнику	663	301, 311

Питання для самоконтролю

1. Економічний зміст розрахункових операцій.
2. Дати визначення поняттям «дебіторська заборгованість» та «дебітори».
3. Класифікація дебіторської заборгованості.
4. Якими первинними документами оформляють продаж продукції покупцям?
5. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з вітчизняними покупцями та замовниками.
6. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з іноземними покупцями.
7. Методика визначення резерву сумнівних боргів.
8. Кореспонденція рахунків з обліку формування резерву сумнівних боргів та списання безнадійної дебіторської заборгованості.
9. Облік розрахунків з підзвітними особами.
10. Облік розрахунків по відшкодуванню завданих збитків.
11. Облік розрахунків з іншими дебіторами.
12. Облік розрахунків з державними цільовими фондами.

Тестові завдання для самоконтролю

1. Сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу – це:

- 1) поточна дебіторська заборгованість;
- 2) сумнівна дебіторська заборгованість;
- 3) товарна дебіторська заборгованість;
- 4) довгострокова дебіторська заборгованість.

2. Підприємством реалізовано продукцію 170 од. за ціною 3-60 грн. В обліку будуть виконані записи з нарахування доходу від реалізації:

- 1) Дт 36 Кт 701 612 грн та Дт 701 Кт 641 102 грн;
- 2) Дт 36 Кт 701 612 грн та Дт 701 Кт 641 122 грн;
- 3) Дт 37 Кт 701 612 грн та Дт 641 Кт 701 102 грн;
- 4) Дт 31 Кт 361 612 грн та Дт 641 Кт 701 102 грн.

3. Погашення дебіторської заборгованості покупців взаємозаліком відображаються записом:

- 1) Дт 63 Кт 36 ;
- 2) Дт 36 Кт 63;
- 3) Дт 371 Кт 681;
- 4) Дт 31 Кт 313.

4. Який з принципів бухгалтерського обліку порушується внаслідок не нарахування резерву сумнівних боргів:

- 1) обачності;
- 2) автономності;
- 3) безперервності;
- 4) єдиного грошового вимірника.

5. Для обліку нетоварної дебіторської заборгованості використовується рахунок:

- 1) 37;
- 2) 36;
- 3) 38;
- 4) 18.

6. У разі перерахування постачальнику авансу у сумі 12000 грн. в обліку виконуються записи:

- 1) Дт 371 Кт 311 12000 грн;
 Дт 641 Кт 644 2000 грн;
- 2) Дт 371 Кт 311 12000 грн;
- 3) Дт 311 Кт 681 2000 грн;
- 4) Дт 311 Кт 681 12000 грн;
 Дт 643 Кт 641 2000 грн.

7. У разі відшкодування винною особою збитків від нестачі шляхом внесення коштів у касу виконується запис:

- 1) Дт 30 Кт 375;
- 2) Дт 30 Кт 373;
- 3) Дт 30 Кт 374;
- 4) Дт 375 Кт 716.

8. На субрахунку 377 за дебетом відображається:

- 1) заборгованість фізичних осіб за товари, роботи, послуги та квартиронаймачів;
- 2) сплата квартиронаймачами за використання житлового фонду;
- 3) сплата за придбані основні засоби;
- 4) заборгованість покупців за придбану продукцію.

9. Підприємствам, що мають незначну кількість дебіторів доцільно:

- 1) створювати резерв сумнівних боргів за методом абсолютної суми дебіторської заборгованості;
- 2) резерву сумнівних боргів не створювати;
- 3) створювати резерв сумнівних боргів з використанням коефіцієнта сумнівності;
- 4) створювати резерв сумнівних боргів, визначаючи питому вагу списаної заборгованості у доході від реалізації.

10. При списанні безнадійної дебіторської заборгованості покупців за рахунок резерву сумнівних боргів виконується запис:

- 1) Дт 38 Кт 36;
- 2) Дт 36 Кт 38;
- 3) Дт 90 Кт 36;
- 4) Дт 79 Кт 36.

11. Сумнівний борг – це:

- 1) сума дебіторської заборгованості, термін погашення якої більше 1 року або операційного циклу;
- 2) сума поточної дебіторської заборгованості за вирахування резерву сумнівних боргів;
- 3) поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її не погашенні боржником;
- 4) поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржником.

12. На рахунку 36 обліковується:

- 1) товарна дебіторська заборгованість;
- 2) нетоварна дебіторська заборгованість;
- 3) довгострокова дебіторська заборгованість;

4) відстрочена дебіторська заборгованість.

13. На суму нарахованих дивідендів, які належить отримати підприємству, в обліку виконується запис:

- 1) Дт 373 Кт 73;
- 2) Дт 30 Кт 71;
- 3) Дт 373 Кт 31;
- 4) Дт 73 Кт 373.

14. Підприємством отримано аванс від покупців під майбутнє постачання продукції. В обліку будуть виконані записи:

- 1) Дт 31 Кт 681
Дт 643 Кт 641;
- 2) Дт 681 Кт 31
Дт 643 Кт 641;
- 3) Дт 31 Кт 681;
Дт 681 Кт 641;
- 4) Дт 31 Кт 681.

15. Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – це:

- 1) первісна вартість мінус резерв сумнівних боргів;
- 2) первісна вартість плюс резерв сумнівних боргів;
- 3) первісна вартість, помножена на коефіцієнт інфляції;
- 4) тотожна первісній вартості такої дебіторської заборгованості.

16. Яка кореспонденція рахунків застосовуватиметься для створення резерву сумнівних боргів?

- 1) Дт 944 - Кт 38;
- 2) Дт 38 - Кт 361;
- 3) Дт 361 - Кт 38;

4) Дт 791 - Кт 38.

17. Працівнику видано позику терміном на два роки. Заборгованість працівника для підприємства вважатиметься:

- 1) довгостроковою дебіторською заборгованістю;
- 2) сумнівною дебіторською заборгованістю;
- 3) поточною дебіторською заборгованістю;
- 4) кредиторською заборгованістю.

18. Дебіторську заборгованість списано на витрати як безнадійну. Однак у зв'язку зі зміною майнового становища боржника через 6 місяців після списання заборгованості вона була погашена коштами. Якими записами в обліку відобразити таку операцію?

- 1) Дт 311 - Кт 716, одночасно Кт 071;
- 2) Дт 944 - Кт 361 сторно;
- 3) Дт 311 - Кт 791;
- 4) Дт 36 Кт 441.

19. Величина резерву сумнівних боргів обчислюється так:

- 1) сума добутків поточної дебіторської заборгованості та коефіцієнтів сумнівності відповідної її групи;
- 2) сума поточної дебіторської заборгованості мінус сума сумнівної дебіторської заборгованості;
- 3) сума поточної дебіторської заборгованості помножена на фіксований відсоток, відповідно до наказу про облікову політику;
- 4) сума поточної дебіторської заборгованості поділена на суму боргів, що виявилися безнадійними в минулому році.

20. Нараховано дохід (виручку) за реалізовані виробничі запаси

- 1) Дебет рахунку 712 Кредит рахунку 377;

- 2) Дебет рахунку 377 Кредит рахунку 712;
- 3) Дебет рахунку 377 Кредит рахунку 702;
- 4) Ваша відповідь.

Практичні завдання

Задача 1. На придбання канцтоварів, матеріалів і господарського інвентарю підзвітній особі (працівнику бухгалтерії) виданий аванс у сумі 1800 грн.

Згідно з авансовим звітом, затвердженим керівником підприємства, придбано і передано за призначенням матеріально відповідальним особам канцтовари – 1800 грн.; стілець – 1200 грн. Вартість вказана з урахуванням ПДВ. Авансовий звіт затверджено керівником. Проведено повний розрахунок з підзвітною особою. Відобразити наведені операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 2. Працівника відділу збуту підприємства Онищенко В.П., що знаходиться у м. Вінниця, згідно з розпорядженням директора підприємства, направлено у відрядження до м. Одеси. Мета відрядження – виконання умов контракту, тривалість відрядження – 5 днів. Перед поїздкою із каси підприємства на витрати на відрядження видано аванс у сумі 3700 грн. Після повернення з відрядження працівник надав до бухгалтерії підприємства авансовий звіт. До авансового звіту додано такі документи: 1) залізничні квитки на проїзд до м. Одеси і назад – 1200 грн (в тому числі з ПДВ); 2) загальний рахунок за проживання в готелі протягом трьох діб – 2700 грн (у тому числі , з ПДВ). Авансовий звіт затверджено керівником. Проведено повний розрахунок з підзвітною особою. Відобразити наведені операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 3. Підприємство реалізувало продукцію сільськогосподарського виробництва на суму 240000 грн (в тому числі, з ПДВ). Собівартість реалізації

складає 180000 грн. Платіж надійшов від покупця на поточний рахунок в національній валюті. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку з урахуванням того, що першою подією є відвантаження продукції сільськогосподарського виробництва покупцям.

Задача 4. Підприємство реалізувало продукцію сільськогосподарського виробництва на суму 240000 грн (в тому числі, з ПДВ). Собівартість реалізації складає 180000 грн. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку з урахуванням того, що першою подією є отримання передоплати від покупця за майбутню поставку продукції сільськогосподарського виробництва.

Задача 5. Українське підприємство відвантажило іноземному покупцю готову продукцію за контрактною вартістю 5000 дол. США (курс НБУ на дату відвантаження – 25 грн./дол. США). Через 10 днів на транзитний валютний рахунок українського підприємства надійшла виручка в повному обсязі (курс НБУ на дату отримання виручки – 27 грн./дол. США). Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 6. Від іноземного покупця на спеціальний розподільчий рахунок в іноземній валюті надійшла виручка в сумі 10000 доларів США. Курс валюти (за даними НБУ) на момент її зарахування склав 25 грн. за 1 долар. 50% виручки перераховано на поточний рахунок в іноземній валюті, решту 50% - перераховано для продажу. Курс продажу валюти – 26 грн. за 1 долар. Комісійна винагорода банку за конвертацію валюти 300 грн. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 7. На 01.01. поточного року підприємство мало два сумнівних борги минулого року:

- борг підприємства А – 10000 грн.
- борг підприємства Б – 20000 грн.

Відповідно до наказу про облікову політику підприємство створює резерв сумнівних боргів за методом абсолютної суми сумнівної заборгованості. Прийнято рішення створити резерв сумнівних боргів по підприємству А в розмірі 70% вартості заборгованості, по боргу підприємства Б – в розмірі 25%.

В поточному році закінчився термін позовної давності по боргу підприємства А, підприємство Б повністю розрахувалось за своїми боргами. Створити резерв сумнівних боргів. Списати безнадійну дебіторську заборгованість. Скласти кореспонденцію рахунків за операціями.

Задача 8. На складі підприємства виявлено нестачу олії (готова продукція), балансова вартість якої на дату балансу становила 5000 грн. Сума збитку, визначена незалежним оцінювачем – 6000 грн. Підприємство є платником ПДВ. Вартість оцінки майна (за договором) – 600 грн (в тому числі, з ПДВ). Сума збитку була відшкодована винною особою внесенням готівки в касу підприємства. Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

ТЕМА 4

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

- 4.1. Економічний зміст та класифікація основних засобів.
- 4.2. Порядок оцінки основних засобів.
- 4.3. Облік надходження основних засобів їх поліпшення і ремонтів.
- 4.4. Облік амортизації (зносу) основних засобів.
- 4.5. Облік вибуття основних засобів.
- 4.6. Облік оренди основних засобів.

Навчальна мета: усвідомити поняття «основні засоби» та їх місце в складі необоротних активів; ознайомитись з класифікацією основних засобів; засвоїти методику оцінки основних засобів; засвоїти первинний облік надходження та вибуття об'єктів основних засобів, інвентарний їх облік, синтетичний та аналітичний облік; сформувати знання щодо поняття, методики нарахування та обліку амортизації (зносу) основних засобів.

Виховна мета: сформувати особистісні якості майбутніх фахівців з обліку та оподаткування, спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

4.1. Економічний зміст та класифікація основних засобів

Основними факторами сільськогосподарського виробництва є праця (цілеспрямована діяльність людей), земля (природні ресурси) та засоби виробництва. Засоби виробництва – це сукупність предметів праці (про які йтиме мова в послідуючих темах підручника) і засобів праці. Засоби праці в бухгалтерському обліку називають основними засобами.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» містить таке визначення: *основні засоби* – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або

постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [130].

На думку О.О. Любар, вирішальними у господарській діяльності підприємств є проблеми відтворення основних засобів, їх спрацювання і морального старіння. Структурні перетворення економіки, розвиток ринкових відносин, зміна форм власності за останні роки призвели до необхідності удосконалення стратегії відтворення основних засобів, що знаходяться у власності підприємств [69].

Об'єктом основних засобів у бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 7 є закінчений пристрій із усіма пристосуваннями та приладдям до нього чи окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, або відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для обслуговування спільні пристрої, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен із предметів може виконувати свої функції (а комплекс - певну роботу) лише у складі комплексу, а не самостійно [130].

Об'єкт основних засобів повинен відповідати критеріям визнання його таким, зокрема:

- є вірогідність отримання економічних вигод від його використання;
- він може бути надійно (достовірно) оцінений у вартісному вимірі.

Для правильної організації обліку основних засобів, а також з метою структурування системи обліку та її упорядкування важливу роль відіграє обґрунтована класифікація основних засобів за економічними та технічними параметрами.

Залежно від натурально-речових ознак і функціональної ролі в процесі виробництва основні засоби сільськогосподарських підприємств поділяються на такі види:

- будівлі, тобто архітектурно-будівельні об'єкти, у яких основними

конструктивними частинами є стіни та дах (виробничі корпуси (ферми), будівлі току, гаражі, лабораторії, а також складські та контрольні приміщення);

- споруди, до яких відносять водонапірні башти, паркани та огорожі, дороги, мости та інші інженерно-будівельні об'єкти, призначені для створення умов здійснення виробництва у процесі виконання технічних функцій, для яких вони призначені;

- машини та обладнання, включаючи силові й робочі машини та обладнання, передавальні пристрої та інші. Силові машини та обладнання виробляють енергію або перетворюють один вид енергії в інший (парові котли, парові, водяні і газові турбіни, електрогенератори, електродвигуни та інші). Сільськогосподарські машини та обладнання, тобто знаряддя праці, що безпосередньо діють на предмети праці або їх переміщення в процесі створення продукту (комбайни, трактори, самохідні машини, навісне обладнання та ін.). За допомогою передавальних пристроїв передається електрична, теплова та механічна енергія від машин-двигунів до робочих машин, а також передавання та транспортування рідких і газоподібних речовин від одного об'єкта до іншого (повітряні й підземні лінії електричного, телефонного та телеграфного зв'язку, внутрішньогосподарські трубопроводи різних видів);

- вимірювальні прилади й устаткування, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка;

- транспортні засоби, призначені для переміщення людей і вантажів;

- інструменти, зокрема, знаряддя ручної праці, і предмети, прикріплені до машин, які слугують для оброблення матеріалів, а також різні пристрої для зручного поєднання інструментів чи матеріалів з машинами;

- виробничий та господарський інвентар та приладдя, тобто предмети, які використовуються для полегшення виробничих операцій і обслуговування виробництва, а також обладнання для безпеки праці та інші основні засоби;

- офісна та побутова техніка, меблі;

– рослини, в тому числі, сільськогосподарські багаторічні насадження та несільськогосподарські тварини.

За функціональним призначенням розрізняють *виробничі основні засоби*, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будівлі, споруди, машини і обладнання, транспортні засоби тощо, що використовуються в процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і *невиробничі основні засоби*, що не беруть безпосередньої або опосередкованої участі у процесі виробництва і призначені в основному для обслуговування комунальних, культурно-побутових, медичних потреб працівників (об'єкти соціальної сфери).

В складі основних засобів виокремлюють окрему групу – нерухомість. *Нерухоме майно (нерухомість)* – це земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, у тому числі об'єкти незавершеного будівництва, які невід'ємно пов'язані з нею, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення [154].

В складі нерухомого майна виділяють операційну та інвестиційну нерухомість. *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. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності врегульовано в П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

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

Відповідно до пункту 5 П(С)БО 7, для цілей бухгалтерського обліку

основні засоби класифікують за такими групами:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
- будівлі, споруди та передавальні пристрої;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- тварини;
- багаторічні насадження та плодоносні рослини;
- інші основні засоби [130].

Аналогічна класифікація наводиться в статті 138 ПКУ для потреб оподаткування [115].

Згідно з п. 5 П(С)БО 7, підприємства мають право самостійно встановлювати вартісні ознаки об'єктів, що входять до складу основних засобів. Більшість суб'єктів господарювання визначають вартісний критерій основних засобів на рівні, передбаченому податковим законодавством (ПКУ). 16.01.2020 р. ухвалено Закон, яким внесено зміни до ПКУ у відповідності до яких в податковому законодавстві основними засобами вважаються матеріальні активи, вартість котрих перевищує 20000 грн. та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких із дати введення в експлуатацію становить більше, ніж рік [115; 130].

Вартісний критерій віднесення об'єктів до основних засобів має фіксуватись в Наказі про облікову політику підприємства.

4.2. Порядок оцінки основних засобів

Одним із критерієм визнання основних засобів є достовірне визначення їх вартості. У П(С)БО 7 «Основні засоби» [130] та інших облікових нормативно-правових актах наведено наступні види оцінок основних засобів, що узагальнені в табл. 4.1.

Види вартісних оцінок основних засобів

№ з/п	Вид вартісної оцінки	Нормативний акт, яким регулюється	Сутність
1	Первісна вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
2	Переоцінена вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Вартість необоротних активів після їх переоцінки
3	Залишкова (балансова) вартість	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)
4	Справедлива вартість	П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Сума, за якою може здійснюватися обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами
5	Ліквідаційна вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби»	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)
6	Вартість, що амортизується	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості

Залежно від того, яким шляхом надходять основні засоби на підприємство, формується їх первісна вартість. Саме за первісною вартісною об'єкти зараховуються на баланс підприємства і обліковуються протягом всього строку їх використання..

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [130].

Основні засоби, здебільшого, є технічно складними об'єктами. Тому придбання основних засобів у постачальників – це найбільш поширений

спосіб надходження таких активів на підприємство.

Згідно з пунктом 8 П(С)БО 7, первісна вартість придбаних об'єктів основних засобів складається з таких витрат:

- сум, що виплачуються постачальникам (без непрямих податків);
- реєстраційних зборів, держмита та інших аналогічних платежів;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрат на страхування, ризиків доставки основних засобів;
- витрат на установку, монтаж, налагоджування;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні до використання [130].

Оприбуткування основних засобів, отриманих безоплатно (безоплатно) здійснюється за справедливою вартістю з урахуванням витрат, пов'язаних з доставкою, реєстрацією, установкою, монтажем, налагоджуванням тощо.

Згідно з визначенням, що дається в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», *справедлива вартість* – це сума, за якою може здійснюватися обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами [139]. Тобто, простіше кажучи, це ринкова вартість об'єкта на момент операції з ним.

Зарахування на баланс основних засобів, отриманих як внесок до статутного капіталу, здійснюється за справедливою вартістю, погодженою засновниками (учасниками) підприємства з урахуванням витрат на доставку, реєстрацію, установку.

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [132].

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його

справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

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

Первісною вартістю побудованих (створених) на підприємстві об'єктів основних засобів є фактична собівартість (загальна сума витрат) їх будівництва (створення).

Капітальні вкладення в багаторічні насадження, зокрема, в багаторічні насадження плодоносних рослин, включаються до складу основних засобів щорічно у сумі фактичних витрат щодо прийняття в експлуатацію площ.

Методика оцінки основних засобів при їх надходженні узагальнена в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Оцінка основних засобів в залежності від шляхів їх надходження

Шляхи надходження основних засобів на підприємство	Види оцінок, що використовуються
1	2
1. Придбання основних засобів за плату	Первісна вартість складається з: – суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); – реєстраційних зборів, держмита та інших аналогічних платежів; – сум ввізного мита; – сум непрямих податків у зв'язку з придбанням (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі); – витрат на страхування, ризиків доставки; – витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження; – інших витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні до використання.
2. Отримання основних засобів в обмін на подібний об'єкт	Первісна вартість дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю буде справедлива вартість переданого об'єкта із включенням різниці до витрат звітного періоду.

1	2
3. Отримання основних засобів в обмін на неподібний об'єкт	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана під час обміну
4. Безоплатне отримання основних засобів	Справедлива вартість на дату отримання
5. Внесення основних засобів до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість
6. Переведення основних засобів з оборотних активів	Собівартість активів, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»

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

Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

В П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачена можливість переоцінки об'єктів основних засобів. Рішення про переоцінку приймається підприємством самостійно у випадку, коли залишкова вартість об'єкта значно відрізняється від його справедливої вартості.

У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Одночасно з переоцінкою первісної вартості на коефіцієнт переоцінки переоцінюється і сума амортизації (зносу) основних засобів. Переоцінка амортизації (зносу) не здійснюється у випадку, коли залишкова вартість об'єкта, що підлягає переоцінці, дорівнює нулю.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках (рахунок 41 «Капітал у дооцінках», субрахунок 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів») та відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки – до складу витрат.

В балансі основні засоби відображаються за первісною та *балансовою* (*залишковою*) вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю та сумою зносу.

4.3. Облік надходження основних засобів їх поліпшення і ремонтів

Обліковий процес розпочинається із документального оформлення операцій, зокрема, і операцій з основними засобами. Основним документом на оприбуткування основних засобів є Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1) (додаток Д).

В акті дається коротка характеристика прийнятого об'єкта, відповідність його технічним вимогам, результати випробувань. Якщо виявлено окремі недоліки, то встановлюються строки їх усунення. Акт затверджується керівником підприємства і передається в бухгалтерію. До акту додається вся технічна документація, що відноситься до прийнятого об'єкта. Складання загального акту, що оформляє приймання декількох об'єктів основних засобів, допускається лише при обліку господарського інвентаря, інструменту, обладнання тощо, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці.

Приймання основних засобів, що надійшли на підприємство здійснює комісія, призначена для цієї мети керівником підприємства. Комісія звіряє засоби, що надійшли з рахунками-фактурами постачальників, транспортними документами, перевіряє їх стан та придатність до експлуатації. Якщо об'єкт відповідає технічним вимогам та документації, комісія робить висновок про його придатність до експлуатації і складає Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1).

Вироблений в своїх майстернях інвентар та інші види основних засобів оприбутковують на основі накладних та нарядів, в яких дається характеристика вироблених об'єктів.

Основні засоби, що надійшли безоплатно як внесок до статутного капіталу, виявлені при інвентаризації не враховані об'єкти, а також основні

засоби неінвентарного характеру (витрати на поліпшення земель тощо) також оформляють Актами приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1), складеними відповідними комісіями.

При безоплатній передачі основних засобів іншому підприємству акт складається у двох примірниках (для підприємства, що здає та приймає основні засоби).

При передачі основних засобів іншому підприємству за плату акт складається у трьох примірниках: перші два 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.

При внутрішньому переміщенні основних засобів акт складається у двох примірниках працівником відділу, що передає об'єкт. Перший примірник із підписами одержувача та матеріально-відповідальної особи, що передає об'єкт передається у бухгалтерію, а другий – залишається у матеріально-відповідальної особи.

Особливого первинного оформлення потребують операції з ремонту основних засобів. Якщо послуги з техобслуговування виконуються силами сторонньої організації, то первинним документом буде акт виконаних робіт (наданих послуг). Якщо підприємство самостійно виконує ремонтні роботи, то документами, що підтверджують вартість матеріалів будуть типова форма № М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» або лімітно-забірні картки типових форм № М-8 або № М-9. Витрати на оплату праці документуються за допомогою нарядів на відрядну роботу (індивідуальних чи для бригади).

Перш ніж розпочати ремонт, об'єкт оглядають. На підставі огляду складають відомість дефектів, або відомість дефектів на ремонт машин (додаток Е) окремо на кожний об'єкт, що підлягає ремонту.

У відомості дефектів зазначається обсяг і характер робіт, найменування деталей, що потребують заміни. На підставі такої інформації підприємство

має можливість розрахувати вартість ремонтів, а також проконтролювати обсяг виконаних робіт і списаних матеріалів.

Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації, виконаних власними силами або сторонніми організаціями (підрядниками), використовують Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів (додаток Е1).

При виконанні ремонту, реконструкції власними силами сільськогосподарського підприємства Акт підписують працівники структурного підрозділу, що приймали основні засоби, та представники структурного підрозділу, які виконували ремонт чи реконструкцію. Після цього Акт здають до бухгалтерії сільськогосподарського підприємства. Акт 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.

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

Всі основні засоби при надходженні на підприємство повинні бути закріплені за матеріально-відповідальними особами. З метою контролю за збереженням, переміщенням в господарстві і правильним використання основних засобів кожному об'єкту присвоюють свій цифровий номер, який має назву *інвентарного номера*.

Інвентарні номери присвоюються окремим об'єктам на весь період знаходження їх на підприємстві. Інвентарні номери записують в усіх документах і облікових реєстрах, де відображуються дані про об'єкт.

В бухгалтерії сільськогосподарських підприємств пооб'єктний інвентарний облік основних засобів ведуть в інвентарних картках за

формою № ОЗ-6 типової форми (додаток Ж).

Заповнені інвентарні картки реєструються в описах інвентарних карток по обліку основних засобів (типова форма №ОЗ-10) (додаток Ж1). Описи ведуть в бухгалтерії в одному екземплярі, класифікуючи по групах основних засобів. Це покращує контроль за збереженням і повнотою обліку інвентарних об'єктів.

У плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для ведення обліку основних засобів призначено активний рахунок 10 «Основні засоби». За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума 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; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів (рис. 4.1). За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» також відображається сума створеного забезпечення, зокрема, на передбачену чинним законодавством рекультивацію порушених земель.

Рахунок 10 призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і має десять субрахунків:

- 100 «Інвестиційна нерухомість»
- 101 «Земельні ділянки»;
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;
- 103 «Будівлі та споруди»;
- 104 «Машини та обладнання»;
- 105 «Транспортні засоби»;
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»;

- 107 «Тварини»;
- 108 «Багаторічні насадження»;
- 109 «Інші основні засоби» [32].



Рис. 4.1. Призначення та структура рахунку 10 «Основні засоби»

Методика обліку основних засобів визначена в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів. В зазначених

рекомендаціях наводиться класифікація основних засобів, визначаються методичні особливості обліку надходження, ремонту, поліпшення, переоцінки, вибуття, амортизації основних засобів та облік основних засобів в оренді. У додатку до методичних рекомендацій наводяться типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з такими активами [76].

Витрати, пов'язані з придбанням, створенням, поліпшенням об'єктів, що формують чи збільшують первісну вартість основних засобів, відображаються на субрахунках 151 «Капітальне будівництво» та 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» до рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

На субрахунку 151 «Капітальне будівництво» відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва.

Субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (крім об'єктів будівництва).

Розглянемо типову кореспонденцію рахунків за операціями з надходження основних засобів в таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

Кореспонденція рахунків з обліку надходженню основних засобів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
Придбання основних засобів за плату			
1	Відображено вартість об'єкта за договором постачання	152	63
2	Відображено суму ПДВ	641	63
3	Відображено транспортні послуги, виконані транспортною організацією	152	63, 685
4	Відображено суму ПДВ за транспортними послугами	641	63,685
5	Відображено витрати на транспортування основних засобів власним автотранспортом	152	23

Продовження табл. 4.3

1	2	3	4
6	Відображено інші витрати на доставку, установку, монтаж тощо	152	20,22, 372, 65, 66 тощо
7	Зарахування об'єкту до складу основних засобів	10	152
Будівництво об'єктів основних засобів підрядним способом			
1	Відображено затрати на проектні та будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників, проектних організацій	151	63
2	Відображено суму ПДВ	641	63
3	Зараховано побудований об'єкт до складу основних засобів	103	151
Будівництво об'єктів основних засобів господарським способом			
1	Відображення фактичних затрат на спорудження об'єкта	151	20,22, 23, 65,66 тощо
2	Зараховано побудований об'єкт до складу основних засобів	103	151
Надходження об'єкта основних засобів в якості внеску до статутного капіталу			
1	Відображення внеску за вартістю, що наведена в засновницьких документах	46	40
2	Одержано від учасника об'єкт основних засобів	10	46
Безоплатне одержання основних засобів			
1.	Відображення вартості безоплатно одержаних основних засобів	10	424
2.	Витрати на транспортування та монтаж безоплатно одержаних основних засобів	10	685
3	Сума ПДВ у рахунках на послуги по транспортуванню та монтажу	641	685
4	Зараховано отриманий об'єкт до складу основних засобів	10	15
Інші випадки зарахування основних засобів на баланс			
1	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10	746
2	Відображення суми дооцінки основних засобів	10	411
3	Відображено дооцінку зносу	411	131

З 05.01.2018 р., згідно з наказом Мініфіну від 12.12.17 р. № 1019, на аналітичному рахунку 108 «Багаторічні насадження» рахунка 10 «Основні засоби» ведеться облік плодоносних рослин, пов'язаних із

сільськогосподарською діяльністю [181]. Тобто такі активи не обліковуються на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи».

Плодоносні рослини – це довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію та/ або додаткові біологічні активи (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи») [143]. Тобто це сади та виноградники. На такі довгострокові біологічні активи рослинництва не поширюються норми П(С)БО 30, вони перебувають під дією норм П(С)БО 7 «Основні засоби».

Всі витрати на закладку та вирощування плодоносних багаторічних насаджень з моменту посадки до досягнення плодоносного віку обліковуються на субрахунку 152. Після досягнення продуктивного віку такі багаторічні насадження зараховують до складу активів кореспонденцією за дебетом субрахунку 108 та кредитом субрахунку 152. Оформляти цю операцію доречно Актом приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-1) (додаток И). Цей документ враховує специфіку сільськогосподарської діяльності. В Акті наводяться такі відомості: найменування насаджень, їх оцінка, порода, вид і сорт, назва або номер ділянки, площа, рік посадки. Також вказуються довжина насаджень в погонних метрах, приводиться схема посадки. Підприємство для оприбуткування багаторічних насаджень може користуватися і стандартним Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1).

Зарахування до складу активів і оформлення Акту здійснює спеціально призначена комісія. В Акті зазначається строк корисного використання (експлуатації), ліквідаційна вартість, метод амортизації. Оформлений Акт затверджується керівником і передається в бухгалтерію.

Розглянемо облік витрат на закладку та вирощування плодкових насаджень на прикладі. Витрати сільськогосподарського підприємства з

закладки та вирощування саду до моменту введення його в експлуатацію такі:

- вартість посадкового матеріалу – 200000 грн;
 - заробітна плата працівників, що були зайняті на закладці та вирощуванні – 100000 грн;
 - сума нарахованого єдиного соціального внеску – 22000 грн;
 - вартість мінеральних добрив, засобів захисту рослин – 60000 грн;
 - послуги допоміжних виробництв – 20000 грн;
 - загальновиробничі витрати склали – 50000 грн;
- Кореспонденцію рахунків відображено в таблиці 4.4.

Таблиця 4.4

Бухгалтерський облік закладки та вирощування плодоносних рослин (саду)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Понесені витрати з вирощування саду до моменту зарахування до складу активів:			
	- вартість посадкового матеріалу	152	208	200 000
	- заробітна плата працівників	152	661	100 000
	- сума нарахованого ЄСВ	152	651	22 000
	- відображено вартість використаних мінеральних добрив, засобів захисту рослин	152	208	60 000
	- послуги допоміжних виробництв	152	23	20 000
	- загальновиробничі витрати	152	91	50 000
2	Оприбутковано плодоносні багаторічні насадження	108	152	452 000

Як зазначає Л.В. Коваль, земля є особливим об'єктом бухгалтерського обліку. Тому достовірність відображення в бухгалтерському обліку операцій із земельними ресурсами є об'єктивною необхідністю. В практиці агропідприємств, які займаються сільським господарством, спостерігається низький рівень бухгалтерського обліку цих операцій, а деякі господарства взагалі нехтують обліком. Причиною цього є відсутність доступної методики бухгалтерського обліку земель, прав користування і оренди. Для розробки і застосування такої методики необхідне вдосконалення нормативно-правової бази по бухгалтерському обліку земельних ресурсів [52].

Для відображення на рахунках бухгалтерського обліку земельних

ресурсів застосовується поняття «земельна ділянка», яка знаходиться у власності або користуванні суб'єкта господарювання. Одиницею обліку земельних ресурсів є окрема земельна ділянка певного виду, площі, якості та вартості. А поняття «земельні ресурси» за змістом є ширшим за «земельну ділянку» і включає всі земельні ділянки, які використовуються суб'єктом господарювання незалежно від способу залучення у господарську діяльність.

Організовуючи облік земельних ділянок на підприємствах, варто враховувати основні особливості землі як об'єкта бухгалтерського обліку (рис. 4.2).

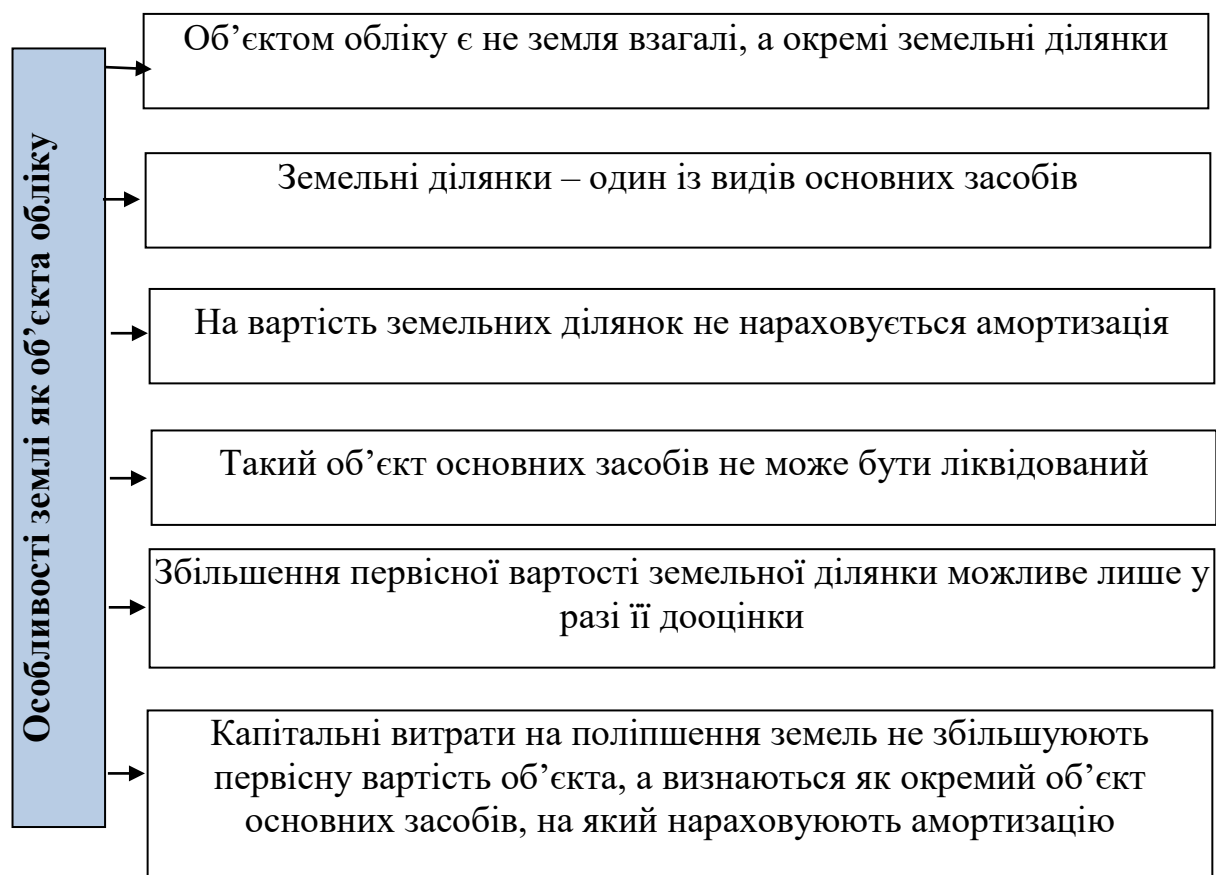


Рис. 4.2. Особливості земельних ресурсів як об'єкта обліку

Враховавши той факт, що діяльність сільськогосподарських підприємств неможлива без наявності та використання земельних ресурсів, тому необхідно опрацювати їх класифікацію шляхом виокремлення певних класифікаційних ознак.

Проте цільове призначення земель перешкоджає достовірному

відображенню операцій з використання земельних ресурсів на рахунках бухгалтерського обліку, оскільки не враховує потреб бухгалтерського обліку. Тому виникає необхідність уточнення класифікаційних ознак про стан, якість, вартісну оцінку земельних ресурсів для того, щоб користувачі могли оперувати повною та правдивою інформацією.

На законодавчому рівні створено всі передумови для відображення таких земельних ділянок у бухгалтерському обліку. Так, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [149], а також П(С)БО 7 «Основні засоби» [130] передбачають обов'язкове відображення в бухгалтерському обліку операцій із земельними ділянками, а Закон України «Про оцінку земель» визначає правові засади проведення оцінки земель.

Для цілей бухгалтерського обліку земельних ресурсів саме в сільськогосподарських підприємствах доцільно виокремити лише три такі класифікаційні ознаки: за видами, за якістю та за способом залучення (рис. 4.3)

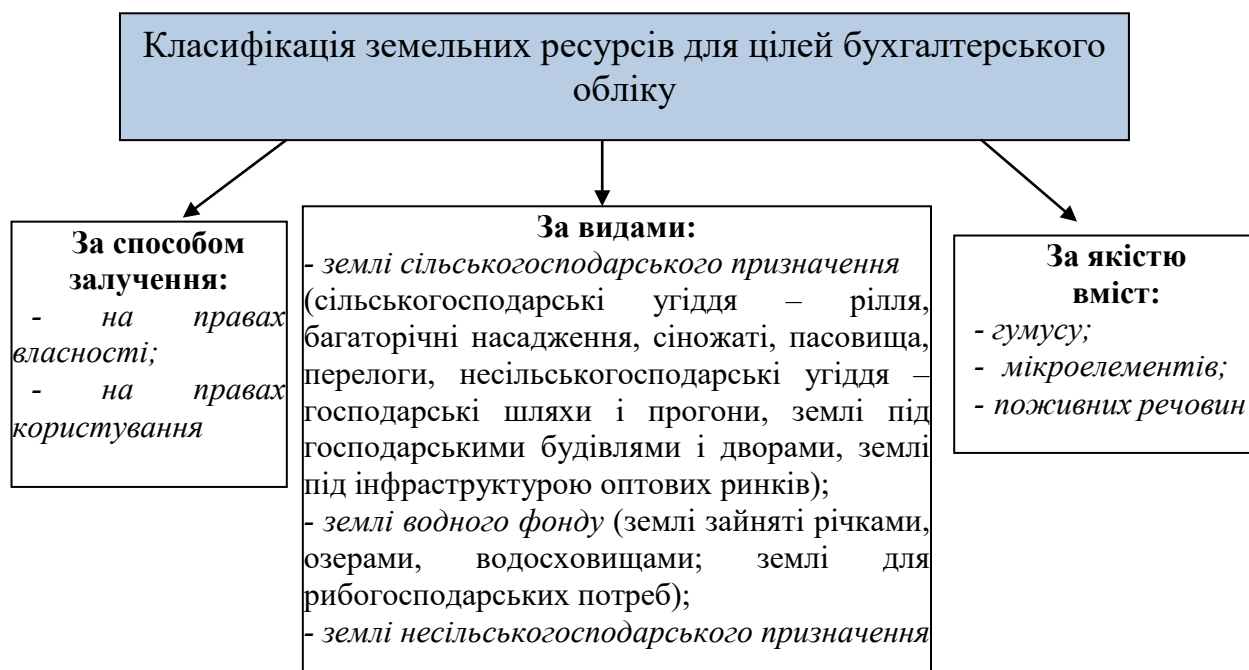


Рис. 4.3. Класифікація земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку

Згідно П(С)БО № 7 «Основні засоби», земельні ділянки визнаються активами та відображаються у складі основних засобів і при цьому не

підлягають амортизації. Для обліку й узагальнення інформації про наявність та зміни у складі земель підприємства передбачено субрахунок 101 «Земельні ділянки» та субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» у складі рахунка 10 «Основні засоби».

На субрахунку 101 «Земельні ділянки» обліковуються придбані або надані для користування підприємству земельні ділянки, зокрема здані в оренду.

На субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» обліковуються капітальні витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під ріллю, очищення від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водойм та інше) [130].

Облік орендованих земельних ресурсів, що перебувають в операційній оренді, проводять на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Кореспонденція рахунків з обліку операцій із земельними ділянками наведена у таблиці 4.5.

Таблиця 4.5

Кореспонденція рахунків з обліку операцій із земельними ділянками

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Придбання земельних ділянок			
1	Відображено вартість придбаної земельної ділянки*	152	631
2	Відображені витрати на оплату послуг органів землевпорядкування	152	685
3	Відображена сума ПДВ з вартості робіт	641	685
4	Оприбутковано земельну ділянку на баланс підприємства	101	152
5	Одержано земельну ділянку як внесок до статутного капіталу	101	46
6	Відображено вартість земельної ділянки переданої підприємству безоплатно	152	424
7	Відображено витрати, пов'язані з державною реєстрацією передачі земельної ділянки та інші витрати	152	685

Продовження табл. 4.5

1	2	3	4
8	Введено в експлуатацію земельну ділянку, отриману безоплатно	102	152
9	Відображено вартість отриманої земельної ділянки за бартерною угодою	152	631
10	Відображено вартість переданих за земельну ділянку активів за бартерною угодою	377	701
11	Відображено витрати на введення земельної ділянки в експлуатацію	152	685
12	Земельну ділянку зараховано на баланс підприємства	101	152
13	Проведено взаємозалік заборнованостей	685	377
Оренда земельних ділянок			
14	Отримано земельну ділянку в оренду:		
	- операційну	01	
15	- фінансову	15	531
16	Зараховано до складу основних засобів земельну ділянку, отриману у фінансову оренду	101	15
17	Нарахована орендна плата і віднесена на рахунки витрат відповідно до використання земельної ділянки	23, 91-94	685
18	Утримано ПДФО при виплаті орендодавцеві-фізичній особі орендної плати	685	641
19	Виплачено орендну плату в грошовій формі	685	301, 311
20	Перераховано ПДФО до бюджету (у той же банківський день)	641	311
21	Видано продукцію в рахунок орендної плати	685	701-703
22	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ по реалізації продукції	701-703	641
23	Відображено собівартість реалізованої продукції	901-903	26-28, 23
24	Перераховано ПДФО до бюджету (протягом наступного банківського дня)	641	311
25	Віднесено на фінансові результати:		
	- дохід від реалізації продукції	701-703	791
26	- собівартість реалізованої продукції	791	901-903

* крім ділянок сільськогосподарського призначення

Подальші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією об'єктів основних засобів групуються за такими напрямками:

1) витрати, пов'язані з поліпшенням об'єктів, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта;

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно-визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання.

Перша група витрат, відповідно до П(С)БО 7, збільшує первісну

вартість основних засобів, тобто капіталізується та відноситься до складу капітальних інвестицій. Друга група витрат включається до складу поточних витрат звітного періоду. Ці операції відображаються на рахунках бухгалтерського обліку таким чином (таблиця 4.6).

Таблиця 4.6

Кореспонденція рахунків з відображення витрат на поліпшення та ремонту основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено витрати на поліпшення основних засобів, що здійснюються підрядним способом	151, 152	631
2	Відображено суму ПДВ	641	631
3	Відображено витрати на поліпшення основних засобів, що здійснюються господарським способом	151, 152	20,22, 23, 65,66 тощо
4	Зарахування витрат на поліпшення на збільшення первісної вартості	10	151, 152
5	Витрати на поточний та капітальний ремонт основних засобів	23,91,92, 93, 94	63,20,22, 234

Синтетичний облік за рахунком 10 ведуть в Журналі-ордері № 4 А с.-г. Записи здійснюють на підставі первинних документів. Вкінці місяця кредитові обороти рахунків з Журналу-ордера № 4 А с.-г. переносять в Головну книгу.

Схема записів в реєстрах бухгалтерського обліку основних засобів відображена на рис. 4.4.

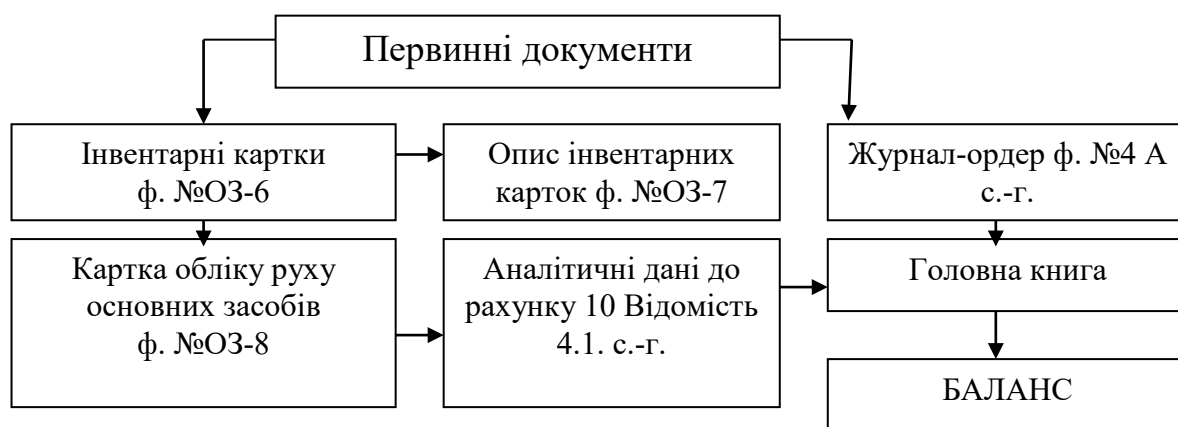


Рис. 4.4. Схема записів в реєстрах бухгалтерського обліку основних засобів.

4.4. Облік амортизації (зносу) основних засобів

Згідно з п. 22 П(С)БО 7 «Основні засоби», всі основні засоби, крім землі, є об'єктом амортизації.

Роль амортизації полягає у фактичному відшкодуванні діючих основних засобів шляхом нарахування амортизаційних відрахувань і перенесення через них вартості основних засобів на собівартість продукції.

Відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, *амортизація* – це систематичний розподіл вартості основних засобів чи інших необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [130].

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

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

Нарахування амортизації здійснюється протягом *строку корисного використання* (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) враховується:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або подібні обмеження щодо строків використання об'єкта;
- інші фактори.

Податковим кодексом України для потреб податкового обліку визначено мінімально допустимі строки корисного використання для груп

основних засобів, які підприємства для зручності можуть використовувати і для потреб фінансового обліку (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Мінімально допустимі строки використання основних засобів згідно з Податковим кодексом України

Групи основних засобів	Мінімально допустимі строки використання об'єктів, роки
1	2
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	2
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 6000 гривень	
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12

16.01.2020 р. Верховною Радою України ухвалено Закон, яким вносяться зміни до Податкового кодексу, якими, де, передбачено скорочені строки використання основних засобів у період з 01.01.2020 р. до 31.12.2030 р.:

- для 4 групи (машини та обладнання) і 5 групи (транспортні засоби) – 2 роки;

- для групи 3 (передавальні пристрої) і групи 9 (інші основні засоби) – 5 років.

Застосовувати «скорочений» мінімально допустимий строк корисного використання можна тільки за умови, якщо об'єкти використовуються у власній господарській діяльності і не продаються або передаються в оренду іншим особам.

Нарахування амортизації для потреб бухгалтерського обліку здійснюється щомісяця. Починають нараховувати амортизацію з місяця, наступного після місяця вводу в експлуатацію об'єкта і припиняють з наступного місяця після місяця, в якому цей об'єкт вибув з складу активів.

Згідно з пунктом 28 П(С)БО 7, метод амортизації вибирається підприємством самостійно [130].

Для амортизації основних засобів застосовуються такі методи:

- прямолінійний (метод прямолінійного списання);
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий.

Суть прямолінійного методу полягає в тому, що сума амортизації залежить тільки від терміну використання (експлуатації) об'єкта основних засобів.

Річна сума амортизації (А річ.) визначається за формулою:

$$A_{\text{річ.}} = \frac{AB}{n} = \frac{ПВ - ЛВ}{n}, \quad (4.1.)$$

де: АВ - амортизована вартість, грн.;

п – термін корисного використання (кількість років) об'єкта основних засобів.

Наприклад, первісна вартість автомобіля – 110 000 грн., термін корисного використання – 5 років, ліквідаційна вартість – 10 000 грн.

Тоді річна сума амортизації = (110 000 – 10 000) : 5 = 20 000 грн.

Місячна сума амортизації = 20 000 : 12 = 1670 грн.

Кумулятивний метод (метод суми чисел) передбачає, що найбільшу економічну вигоду від експлуатації об'єкта отримують в перші роки його

використання і зі збільшенням періоду експлуатації економічні вигоди зменшуються. Тому за цим методом найбільша сума зносу нараховується в перші роки використання і поступово вона зменшується з ростом терміну експлуатації.

За кумулятивним методом річна сума амортизації визначається множенням вартості, що амортизується на кумулятивний коефіцієнт (К).

$K = \text{кількість років, що залишається до кінця строку корисного використання об'єкта} : \text{суму чисел років його корисного використання (кумулятивне число)}$.

В нашому прикладі кумулятивне число = $1+2+3+4+5 = 15$

Таблиця 4.8

Розрахунок суми амортизації за кумулятивним методом

Роки експлуатації	Вартість, що амортизується, грн.	Кумулятивний коефіцієнт	Сума амортизації річна, грн	Сума амортизації місячна, грн
1	100 000	$5:15=0,33$	33000	2750
2	100 000	$4:15=0,27$	27000	2250
3	100 000	$3:15=0,2$	20000	1670
4	100 000	$2:15=0,13$	13000	1080
5	100 000	$1:15=0,07$	7000	580
Разом	x	x	100 000	x

Виробничий метод передбачає, що знос об'єкта залежить від інтенсивності його використання. Чим більше продукції отримують за допомогою об'єкта, тим більшою має бути сума його зносу. Якщо ж об'єкт використовується не інтенсивно і продукції виробляється менше то і меншою буде сума амортизації.

За виробничим методом місячна сума амортизації визначається множенням фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг), отриманих за допомогою даного об'єкту на виробничу ставку амортизації.

Виробнича ставка = вартість, яка амортизується: загальний обсяг продукції (робіт, послуг), які планується виробити з допомогою об'єкта.

Наприклад, за період використання планується, що автомобіль здійснить перевезень на 20 000 т/км.

Тоді виробнича ставка амортизації = $100\ 000 : 20\ 000 = 0,5$

1-й місяць – фактично 2000 т/км тоді сума амортизації = $2000 \times 0,5 = 1000$ грн.

2-й місяць – фактично 1000 т/км тоді сума амортизації = $1000 \times 0,5 = 500$ грн. і т.д.

В останній рік експлуатації потрібно списати ту вартість об'єкта, яка необхідна для того, щоб сума зносу дорівнювала вартості, що амортизувалась.

За методом прискореного зменшення залишкової вартості сума амортизації також більша в перші роки експлуатації і зменшується з збільшенням терміну використання об'єкту.

Річна сума амортизації = залишкова вартість об'єкта на початок року \times річну норму амортизації, розраховану для прямолінійного методу і подвоєну.

$100\% : 5 \text{ років} = 20\% \times 2 = 40\%$ на рік

Таблиця 4.9

Розрахунок суми амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості

Роки експлуатації	Залишкова вартість об'єкта на початок року	Норма амортизації	Сума амортизації річна
1	11000	40	4400
2	6600	40	2640
3	3960	40	1584
4	2376	40	950
5	1426	40	426*

* В останній рік експлуатації списується сума, необхідна для того, щоб залишкова вартість дорівнювала рівню ліквідаційної вартості об'єкта.

За порядком нарахування амортизації за методом зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та річної норми амортизації ($A \text{ річ.} = ZB \times HA$).

Річна HA у $\%$ = $1 - \sqrt[n]{\frac{LB}{PB}}$, де n – кількість років корисного використання об'єкта, LB – ліквідаційна вартість; PB – первісна вартість.

Для обліку амортизації (зносу) основних засобів призначено

субрахунок 131 «Знос основних засобів» рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Таблиця 4.10

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку амортизації
(зносу) основних засобів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована амортизація на об'єкти основних засобів:		
	виробничого призначення	23	131
	загальновиробничого призначення	91	131
	адміністративного призначення	92	131
	збуту	93	131
	житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949	131
	що використовуються на будівництві основних засобів	15	131
2	До оцінено знос разом з дооцінкою вартості основних засобів	423	131
3	Списано знос основних засобів, що вибули	131	10

Для обліку використання амортизації для потреб капітальних вкладень в Плані рахунків передбачено забалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування». По дебету цього рахунку відображаються суми нарахованої амортизації (тобто разом з кореспонденцією рахунків Д-т 23,91,92... К-т 131 повинен здійснюватись запис по Д-ту рахунку 09). Використана амортизація (власні кошти) для потреб капітальних інвестицій відобразатимуться по кредиту цього рахунку (тобто суми капітальних вкладень відображені протягом року по Д-ту рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з тією різницею, що на рахунку 09 не відобразатимуться суми отриманих безоплатно основних засобів, отриманих в якості внеску до статутного капіталу основних засобів, капітальних інвестицій, здійснених за рахунок цільових коштів) [104; 32].

Інформація по рахунку 09 використовується для складання розділу XIII Приміток до фінансової звітності «Використання амортизаційних

відраховань».

Нарахування амортизації (зносу) здійснюється у відомостях нарахування амортизації (додатки К, К1) та Розрахунку нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (додаток К2). Синтетичний облік за рахунком 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» здійснюється в Журналі-ордері №4 А с.-г.

4.5. Облік вибуття основних засобів

Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Визначенням непридатності основних засобів, неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту повинна займатися компетентна, постійно діюча комісія, її склад затверджується наказом по підприємству. До компетенції належать безпосередній огляд технічного стану об'єкта, що підлягає списанню, з'ясування конкретних причин списання об'єкта, визначення можливості використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що будуть отримані після ліквідації об'єкта.

Ліквідація об'єктів основних засобів оформляється «Актом на списання основних засобів» (додаток Л) або «Актом на списання автотранспортних засобів» (додаток Л1).

Акти на списання основних засобів вміщують в собі дані про первісну вартість об'єкта, суму накопиченого зносу за час експлуатації, вартості одержаних матеріальних цінностей в результаті ліквідації об'єкта, тобто в них є всі необхідні дані для складання бухгалтерських проводок.

При безоплатній передачі об'єктів варто оформити форму №03-1 Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів та накладну. При вибутті об'єкта основних засобів відповідна інвентарна картка обліку основних засобів закривається.

На підставі відповідних документів (наряди, акти тощо) реєструють

витрати на ліквідацію об'єкта та виручку у вигляді вартості одержаних при цьому матеріалів, які, згідно з накладними мають бути передані на склад на відповідальне зберігання.

При необхідності реалізації об'єктів основних засобів, такі об'єкти переводять до складу оборотних активів у групу «Необоротні активи, утримувані для продажу» (відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»). Чинним Планом рахунків для обліку цих об'єктів призначено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» до рахунку 28 «Товари» [154].

Таблиця 4.11

Кореспонденція рахунків з обліку вибуття основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	<i>Реалізація основних засобів</i>		
1	Залишкова вартість основних засобів, що переводиться до групи утримуваних для продажу	286	10
2	Списано знос основних засобів	131	10
3	Списано облікову (балансову) вартість реалізованого об'єкту	943	286
4	Дохід від реалізації об'єкту	377	712
5	Відображено суму ПДВ	712	641
	<i>Ліквідація основних засобів</i>		
1	Залишкова вартість ліквідованих основних засобів	976	10
2	Знос ліквідованих основних засобів	131	10
3	Витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	66, 65
4	Доходи від ліквідації основних засобів	20	746
	<i>Передача основних засобів, як внесок до статутного капіталу інших підприємств</i>		
1	Залишкова вартість переданих основних засобів	14	10
2	Знос переданих основних засобів	131	10
	<i>Списання нестач, псування або загибелі основних засобів</i>		
1	Залишкова вартість списаних основних засобів в результаті виявлення нестач	976	10
2	Знос списаних основних засобів	131	10
3	Сума, що підлягає відшкодуванню винною особою	375	746
4	Списано залишкову вартість основних засобів, що загинули внаслідок надзвичайних подій	99	10
5	Знос списаних основних засобів	131	10

Відображення операцій з обліку основних засобів здійснюється в Журналі-ордері 4 А с.-г.

4.6. Облік оренди основних засобів

Сучасні орендні відносини – це відносини, засновані на принципах підприємництва між власником засобів виробництва та їх користувачем. Підприємницька функція оренди передбачає комплекс характеристик, зокрема, зміну структури виробництва, кадрове забезпечення, ефективне управління, матеріально-технічне постачання, пошук вигідних каналів збуту продукції, залучення інвестицій для розширеного виробництва, економічну свободу у виборі партнерів та прийнятті рішень, соціальний захист працівників, зобов'язання з виплати орендної плати тощо.

Дослідження розвитку орендних відносин охоплює кілька напрямів, а саме оренду землі, майнові відносини, а також лізинг як специфічну форму орендних відносин. Класичній оренді властивий двосторонній характер взаємовідносин (орендодавець – орендар). При лізинговій угоді передбачається крім цих двох сторін, ще й третя: продавець (постачальник) майна, тобто лізингові відносини мають тристоронній характер.

Природа оренди безпосередньо пов'язана з відносинами власності. Адже передача на певний період прав володіння і користування землею чи іншими засобами виробництва розкриває одну із сторін оренди – відносини власності. Формою реалізації власності є сукупність та взаємодія категорій користування, володіння, розпорядження. З передаванням землі та інших засобів виробництва в оренду відбувається розмежування цих прав: право власності і розпорядження залишається за орендодавцем, а право володіння та користування переходить до орендаря (рис. 4.5).

Для сільськогосподарських підприємств оренда є одним із перспективних шляхів розширення господарської діяльності та посилення економічної заінтересованості й відповідальності за її результати. Економічне й організаційне значення оренди розкривається у виконуваних нею функціях: відтворювальній, інвестиційній, фінансовій, кредитній, виробничій та реалізації відносин власності.

В сучасних умовах економічні суб'єкти-власники майна з об'єктивних і

суб'єктивних причин не завжди мають можливість його ефективно використовувати. З іншого боку, більшість господарюючих суб'єктів за відсутності достатніх фінансових ресурсів мають потребу в додатковому майні. Ці фактори зумовлюють становлення оренди й активізацію розвитку орендних відносин.

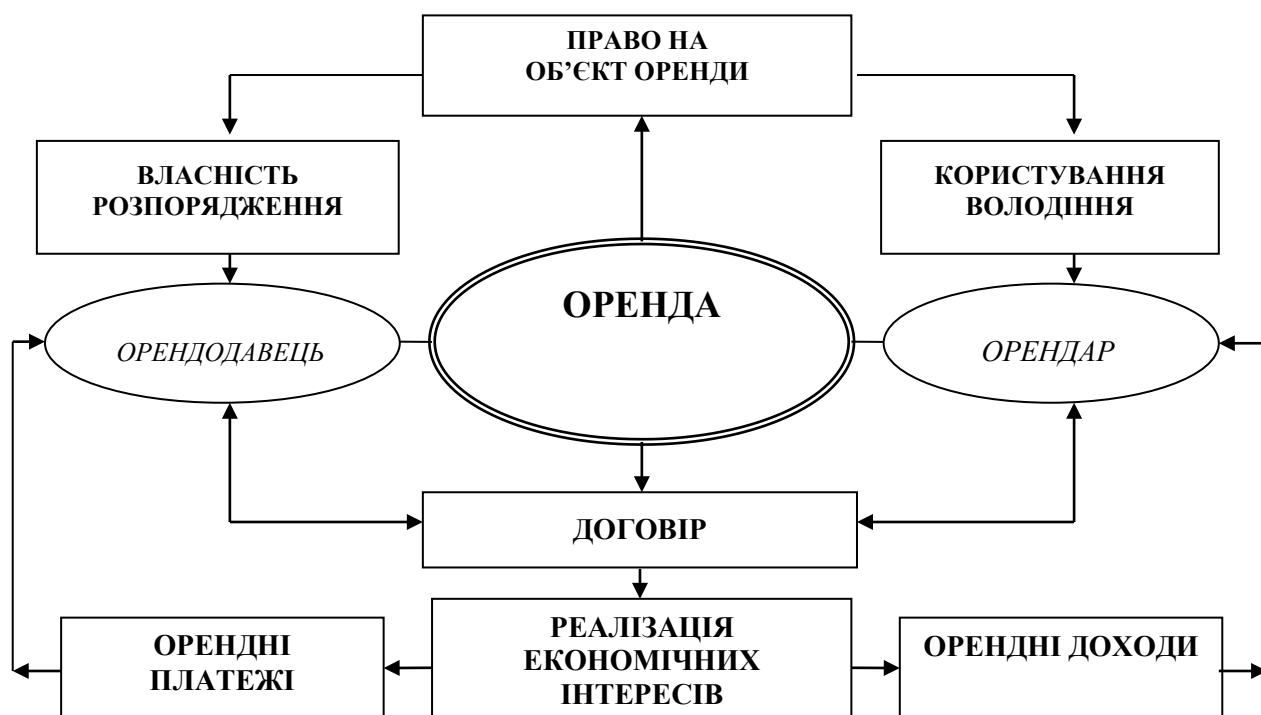


Рис. 4.5. Взаємозв'язок відносин власності при оренді

Слово «оренда» від латинського «arrndare» – наймання фізичною або юридичною особою в іншій фізичній (юридичній) особи майна: основних засобів виробництва, земля, будівель, цілих майнових комплексів у тимчасове користування на певний строк і за певну плату.

Правове регулювання орендних операцій здійснюється законодавством України. Відображення в обліку та розкриття у фінансовій звітності операцій з оренди необоротних активів регулюється П(С)БО14 «Оренда» [136]. Під орендою, згідно П(С)БО 14, розуміють угоду, за якою орендодавець передає орендарю право користування активом протягом погодженого строку за платіж (або ряд платежів).

Дослідження законодавчих і нормативних положень, підходів і точок

зору вітчизняних та зарубіжних учених свідчить про відсутність єдиного системного підходу щодо визначення оренди як економічної категорії. Поглиблене вивчення проблеми дозволило сформулювати власне визначення даної категорії, яке враховує виконувані нею функції. Оренда – це регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних факторів виробництва та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування й розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату.

В загальноприйнятому розумінні оренда є одним з видів договору майнового найму між різними суб'єктами щодо передачі-прийняття певного майна в тимчасове користування на погоджених між ними умовах. Один з таких суб'єктів, який передає належне йому майно в оренду, є орендодавцем, інший, що бере це майно в оренду, орендарем. Тобто оренда – це договір, згідно з яким одна з сторін надає належне їй майно в користування іншій стороні на взаємопогоджених умовах і на чітко визначений строк. При цьому орендодавець не втрачає права власності на це майно, а орендар набуває лише право його тимчасового використання.

Найважливішими ознаками орендних відносин є [39; 182]:

- рівність (рівноправність) сторін-суб'єктів орендних відносин: жодна з них не може змусити укласти договір оренди і погодитись на неприйнятні для неї умови орендних відносин;
- добровільність вступу в орендні відносини – кожний з суб'єктів орендних відносин особисто вирішує вступати чи не вступати в орендні відносини з конкретним орендарем чи орендодавцем;
- строковість договору – він укладається на чітко визначений в договорі оренди строк, який за погодженням сторін може бути продовжений або достроково припинений;
- погодження умов оренди виключно даними суб'єктами орендних відносин – ніхто третій (інший) не може мати жодного юридичного права

впливати на вирішення цього питання;

- відповідальність сторін за дотримання умов договору оренди – її характер і розмір визначаються у відповідному договорі;

- можливість вступу в орендні відносини юридичних і фізичних осіб в різному комбінуванні: юридичних осіб з юридичними, фізичних осіб з фізичними, юридичних з фізичними (чи навпаки).

Здійснення підприємницької діяльності з залученням активів на умовах оренди займає велике місце у господарській діяльності. З економічної точки зору оренда являє собою одержання майна в тимчасове користування за визначену винагороду. Передача майна в користування обумовлено рядом причин:

- власник майна в даний момент не відчуває потреби у використанні цього майна, а для реалізації майна необхідних передумов немає;

- громадянин або організація, не будучи власником майна, має потребу в його використанні (іноді епізодично);

- потреба у використанні даного майна може бути тривалою або постійною, але його придбання у власність неможливе або економічно недоцільне.

Відповідно до П(С)БО 14, оренда поділяється на фінансову та операційну. 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 [136]:

- 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 справедливу вартість об'єкта оренди.

Операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова. Під час класифікації орендних угод на операційні та фінансові варто користуватись такими ознаками фінансової оренди:

- термін оренди становить більшу частину корисної експлуатації активу (навіть якщо право власності після закінчення терміну оренди не переходить до орендаря);

- теперішня вартість загальних орендних платежів перевищує справедливу вартість орендованого активу на початок строку оренди;

- орендар отримує право придбати актив за ціною, яка буде значно нижча за справедливу вартість цього активу на дату здійснення такого права, але достатньою, щоб на початку оренди бути впевненим у можливості здійснення цього права;

- орендовані активи внаслідок їх спеціалізації можуть бути використані лише орендарем;

- орендатор може анулювати угоду тільки за умов відшкодування збитків орендодавця, пов'язаних з припиненням дії угоди;

- прибутки і збитки внаслідок коливань справедливої вартості орендованого активу впливають на фінансові результати діяльності лише орендаря.

Таким чином, виходячи з умов, на яких передається в користування орендарю орендодавцем власність, оренда поділяється на операційну та фінансову (рис. 4.6).

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, орендну плату за земельні ділянки та земельні частки (паї) відносять до складу інших прямих витрат [138]. Орендну плату за

користування майном відносять:

- на конкретні об'єкти витрат, якщо орендовані об'єкти використовують у виробничому процесі;

- до складу загальноновиробничих витрат в сумі, що відповідає розміру орендної плати за основні засоби та інші необоротні активи загальноновиробничого призначення;

- до складу адміністративних витрат в сумі, що відповідає розміру орендної плати за основні засоби та інші матеріальні необоротні активи адміністративного призначення;

- до складу витрат на збут в сумі, що відповідає розміру орендної плати за основні засоби та інші матеріальні необоротні активи, що пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

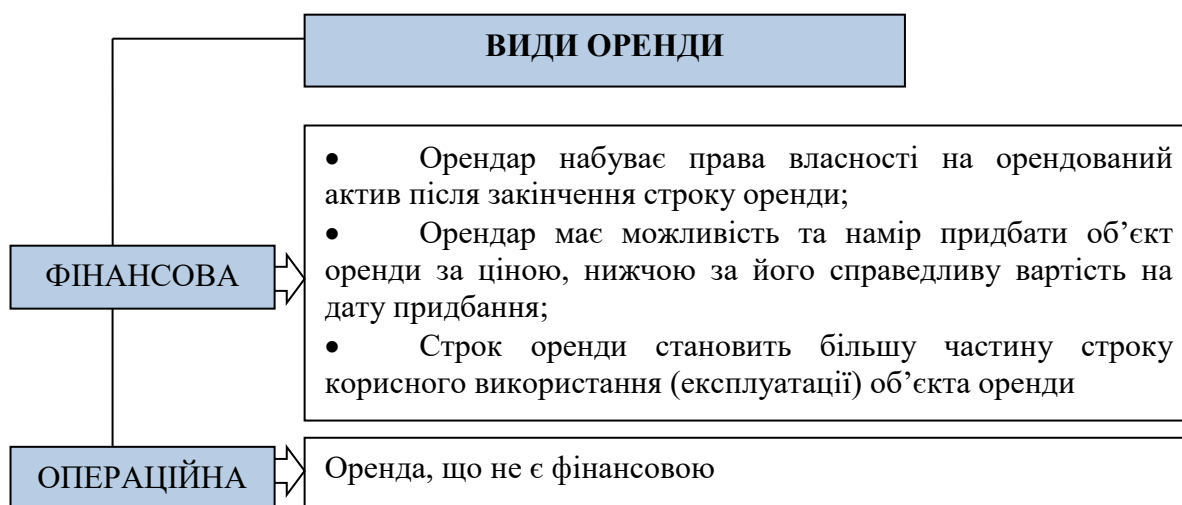


Рис. 4.6. Класифікація видів оренди

Облік заборгованості з виплати орендної плати співвласникам майна та землі ведуть у журналі-ордері № 3Г с-г, затвердженому наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження реєстрів та Методичних рекомендацій щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств» від 04.06.2009 р. № 390, по рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Аналітичний облік з нарахування і виплати орендної плати власникам (співвласникам) майна та земельних часток (паїв) рекомендується вести у відомості нарахування та виплати орендної плати за майно та землю в розрізі співвласників майна та власників сертифікатів на право на земельну частку (пай) або актів на право приватної власності на землю. У відомості зазначається сума нарахованої орендної плати за залучені майно та землю, утримання з доходу, форма розрахунків, а також заборгованість перед орендодавцями.

Як уже зазначалося, договір оренди може бути укладений як зі спілкою співвласників майна, так і з кожним співвласником окремо. Відповідно до цього і здійснюються розрахунки за орендною платою: або із спілкою, а спілка розподіляє між учасниками самостійно відповідно до розміру паю, або із кожним орендодавцем окремо.

Виплата належної суми орендної плати, що здійснюється грошовими коштами, оформляється видатковим касовим ордером (КО-2) або платіжним дорученням (ф.0401002).

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з розрахунків за орендною платою відображено в таблиці 4.12.

Таблиця 4.12

Облік розрахунків з орендної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано орендну плату і віднесено на рахунки витрат відповідно до використання об'єктів орендованого майна (землі)	23, 91, 92, 93, 94	685
2	Утримано податок з доходів фізичних осіб-орендодавців	685	641
3	Отримано гроші в касу для виплати орендної плати	301	311
4	Виплачено орендну плату грошима	685	301
5	Видано продукцію, надано послуги в рахунок орендної плати	685	701, 703
6	Нараховано ПДВ на реалізовані в рахунок орендної плати продукцію, послуги	701,703	641
7	Списано собівартість реалізованих в рахунок орендної плати продукції, послуг	901,903	27,23

Синтетичний облік розрахунків з орендної плати здійснюють в

Журналі-ордері №3Г с.-г.

Основна кореспонденція рахунків з обліку оренди майна відображена в таблиці 4.13.

Таблиця 4.13

Кореспонденція рахунків з обліку оренди майна

№ операції	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Отримання майна за договором операційної оренди	01	
2	Повернено орендовані основні засоби		01
3	Нараховано орендну плату за користування майном	23, 91, 92, 93	684
4	Утримано податок з доходів фізичних осіб з сум орендної плати	684	641
5	Виплата орендної плати: грошима продукцією, послугами	684 684	30 70

Аналітичний облік орендованих основних засобів, як і власних, здійснюють в інвентарних картках. Інвентарні картки містять інформацію про технічні особливості об'єкта, первісну вартість, норму амортизації.

В складі спеціалізованих реєстрів синтетичного обліку передбачено окремий реєстр для здійснення обліку на позабалансових рахунках, в тому числі і для обліку орендованих основних засобів по рахунку 01 «Орендовані основні засоби». Це відомість позабалансового обліку №9с.-г.

Питання для самоконтролю

1. Економічний зміст і характеристика основних засобів.
2. Класифікація основних засобів.
3. Види оцінок основних засобів та їх характеристика.
4. Характеристика первинних документів та реєстрів для обліку основних засобів.
5. Аналітичний облік основних засобів.

6. Облік надходження основних засобів.
7. Облік внутрішнього переміщення та вибуття основних засобів.
8. Облік амортизації (зносу) основних засобів.
10. Інвентаризація основних засобів.
11. Розкриття інформації про склад і рух основних засобів у фінансовій звітності.

Тестові завдання для самоконтролю

1. Якою проводкою у бухгалтерському обліку відображаються витрати на проведення проектних робіт з капітального будівництва?

1)

Дт 15 Кт 631;

2)

Дт 631 Кт 15;

3)

Дт 23 Кт 631;

4)

Дт 23 Кт 361.

2. Яка бухгалтерська проводка складається при списанні будівельних матеріалів для потреб капітального будівництва?

1)

Дт 23 Кт 201;

2)

Дт 23 Кт 208;

3)

Дт 15 Кт 209;

4)

Дт 15 Кт 205.

3. Які методи нарахування амортизації основних засобів

використовуються в бухгалтерському обліку?

- 1) вибірковий метод, кумулятивний метод, виробничий метод, прямолінійний метод;
- 2) кумулятивний метод, вибірковий метод, спрощений метод;
- 3) виробничий метод, прямолінійний метод, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод;
- 4) спрощений метод, прямолінійний метод, кумулятивний метод.

4. Визначити кореспонденцію рахунків на суму орендної плати при оперативній оренді (у орендаря) основних засобів галузі рослинництва.

- 1) Дт 641 Кт 631;
- 2) Дт 372 Кт 301;
- 3) Дт 631 Кт 311;
- 4) Дт 91 Кт 685.

5. Визначити кореспонденцію рахунків по «нарахуванню амортизації виробничих основних засобів».

- 1) Дт 131 Кт 10;
- 2) Дт 631 Кт 131;
- 3) Дт 231 Кт 131;
- 4) Дт 15 Кт 131.

6. Основні засоби на баланс підприємства оприбутковуються за:

- 1) середньозваженою собівартістю;
- 2) договірною вартістю придбання;
- 3) первісною вартістю;
- 4) ідентифікованою собівартістю.

7. Первісна вартість придбаних основних засобів складається з:

- 1) повної собівартості;

- 2) вартості за договором (без ПДВ);
- 3) купівельної вартості (без ПДВ) та витрат на доставку й встановлення (без ПДВ);
- 4) ідентифікованої собівартості.

8. Придбані у постачальника основні засоби оприбутковуються на підставі:

- 1) Акта на списання основних засобів;
- 2) Акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів;
- 3) виписки банку;
- 4) інвентарної картки обліку основних засобів.

9. Згідно з яким методом нарахування амортизації річна норма амортизації розраховується за такою формулою: (Первісна вартість – Ліквідаційна вартість)/ строк корисного використання?

- 1) виробничого;
- 2) прямолінійного;
- 3) кумулятивного;
- 4) податкового.

10. Згідно з яким методом нарахування амортизації річна норма амортизації розраховується за такою формулою: Фактичний річний обсяг виробництва продукції * виробнича ставка амортизації?

- 1) виробничий;
- 2) податковий;
- 3) прямолінійний;
- 4) прискореного зменшення залишкової вартості.

11. Згідно з якою кореспонденцією рахунків нараховують

амортизацію на комп'ютери?

- 1) Дт 10 Кт 13;
- 2) Дт 13 Кт 10;
- 3) Дт 23 Кт 13;
- 4) Дт 92 Кт 13.

12. Яким стандартом бухгалтерського обліку регламентується методологія обліку основних засобів?

- 1) П(С)БО №7;
- 2) П(С)БО №11;
- 3) П(С)БО №6;
- 4) П(С)БО №15.

13. Згідно з ПСБО №7, яка зі складових не включається до первісної вартості основних засобів?

- 1) витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- 2) амортизація;
- 3) сума ввізного мита;
- 4) витрати зі страхування ризиків, доставки основних засобів.

14. Витрати на здійснення поточного ремонту виробничих основних засобів:

- 1) збільшують балансову вартість основних засобів;
- 2) включаються до виробничої собівартості продукції;
- 3) відносяться на інші операційні витрати;
- 4) збільшують розмір заборгованості перед постачальниками.

15. Витрати на модернізацію основного засобу, що використовується для адміністративних потреб, відображаються в обліку записом:

- 1) Дт 15 Кт 66,65,20;

- 2) Дт 92 Кт 66,65,20;
- 3) Дт 91 Кт 66,65,20;
- 4) Дт 10 Кт 66,65, 20.

16. Безоплатно отримані основні засоби оцінюються:

- 1) за залишковою вартістю;
- 2) за справедливою вартістю;
- 3) за вартістю, погодженою із засновниками підприємства;
- 4) за договірною вартістю.

17. Запис Дт 105 Кт 46 складається у випадку:

- 1) одержання від засновника підприємства автомобіля у якості внеску до статутного капіталу;
- 2) одержання від засновника підприємства машин чи обладнання у якості внеску до статутного капіталу;
- 3) безоплатного одержання автомобіля як об'єкту основних засобів;
- 4) одержання автомобіля у результаті обміну на подібний об'єкт.

18. Які із згаданих витрат збільшують балансову вартість основних засобів:

- 1) виконання ремонтних робіт вартістю більше 6000 грн.;
- 2) поточний ремонт;
- 3) добудова та реконструкція;
- 4) зменшення корисності.

19. Аналітичний облік основних засобів організовується з використанням:

- 1) інвентарних карток;
- 2) карток обліку руху основних засобів;
- 3) книг складського обліку;
- 4) актів приймання-передачі та прибуткових накладних.

20. Якщо об'єкт основних засобів було придбано 10 січня, варто починати його амортизацію у бухгалтерському обліку:

- 1) 1 січня;
- 2) 10 січня;
- 3) 1 лютого;
- 4) 1 квітня.

21. Якщо об'єкт основних засобів реалізовано 15 лютого, варто припинити нарахування амортизації на нього:

- 1) 15 лютого;
- 2) 1 березня;
- 3) 1 квітня;
- 4) 31 грудня.

22. За кредитом рахунка 13 відображається:

- 1) сума нарахованих амортизаційних відрахувань;
- 2) сума списаних амортизаційних відрахувань;
- 3) сума уцінки вартості основних засобів;
- 4) балансова вартість нестач основних засобів.

23. У підсумок валюти балансу основні засоби включаються:

- 1) за первісною вартістю;
- 2) за залишковою вартістю;
- 3) за ліквідаційною вартістю;
- 4) за амортизованою собівартістю.

24. Отримані в операційну оренду об'єкти основних засобів в обліку орендаря відображаються:

- 1) за Дт 10;
- 2) за Кт 10;
- 3) за Дт 15;

4) за Дт 01.

25. При відображенні уцінки вартості основних засобів виконується кореспонденція за дебетом рахунка:

- 1) 42;
- 2) 97;
- 3) 10;
- 4) 94.

Практичні завдання

Задача 1. Підприємство підрядним способом здійснювало реконструкцію будівлі. Вартість реконструкції – 120000 грн, у т. ч. з ПДВ - ?

Відобразити господарські операції в бухгалтерському обліку.

Задача 2. Сільськогосподарське підприємство господарським способом будує зерносклад. У ході будівництва виконані такі операції:

- 1) перерахований аванс проектній організації в сумі 12 000 грн.
- 2) отримана проектно-технічна документація на суму 10 000 грн (без ПДВ).
- 3) витрачено будівельні матеріали – 900 000 грн; транспортні роботи власного автотранспорту – 5000 грн; транспортні роботи сторонніх організацій – 9000 грн (в т.ч. з ПДВ); нараховано заробітну плату будівельникам – 120 000 грн; списано спецодяг – 2500 грн, витрати на державну реєстрацію – 1320 грн. Комісією прийнято закінчену будівлю в експлуатацію.

Відобразити господарські операції в бухгалтерському обліку.

Задача 3. Сільськогосподарським підприємством після передоплати придбано сільськогосподарські машини вартістю 650 000 грн, крім того сплачено ПДВ. Витрати на доставку машин на підприємство склали: витрати

на відрядження – 640 грн.; вартість послуг власного автотранспорту – 1360 грн. Відобразити в бухгалтерському обліку операції з придбання основних засобів.

Задача 4. Первісна вартість обладнання – 450000 грн. Очікуваний строк служби – 5 років. Ліквідаційна вартість обладнання – 10000 грн. Плановий випуск продукції – 100 000 одиниць. Припустимо, що за перший місяць експлуатації об'єкта випуск продукції склав 5 000 одиниць, за другий – 1000 одиниць, за третій – 8000 і т.д. Розрахувати амортизацію за методами, які визначаються П(С)БО 7 «Основні засоби».

Задача 5. Підприємство прийняло рішення ліквідувати об'єкт основних засобів у зв'язку з фізичним зносом. За даними бухгалтерського обліку, первісна вартість об'єкта основних засобів становить 120000 грн, сума нарахованого зносу на дату ліквідації – 90000 грн. Сума витрат на заробітну плату працівників підприємства, пов'язаних з ліквідацією основних засобів, становить 3500 грн, ЄСВ – 22% від нарахованої суми заробітної плати, вартість оприбуткованих придатних виробничих запасів – 5600 грн. Відобразити в бухгалтерському обліку господарські операції.

Задача 6. Сільськогосподарське підприємство продало будівлю пташника, первісна вартість якої – 750000 грн балансова вартість – 240000 грн. Продажна вартість будівлі – 360000 грн. Ця сума перерахована покупцем на поточний рахунок підприємства. Вартість послуг експерта з оцінки основних засобів склала – 600 грн, крім того, ПДВ – 100 грн. Необхідно відобразити вказані операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 7. Підприємство одержало у фінансову оренду обладнання вартістю 360 000 грн. Термін фінансової оренди – 2 роки. Орендна плата – 3600 грн на місяць. Відобразити операції по фінансовій оренді за поточний місяць на рахунках бухгалтерського обліку.

ТЕМА 5

ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

5.1. Облік інших необоротних матеріальних активів.

5.2. Облік нематеріальних активів.

Навчальна мета: усвідомити поняття «необоротні матеріальні активи» та «нематеріальні активи», ознайомитись з їх класифікацією; засвоїти первинний облік необоротних матеріальних та нематеріальних активів, синтетичний та аналітичний їх облік; засвоїти особливості нарахування та обліку амортизації необоротних матеріальних та нематеріальних активів.

Виховна мета: сформувати особистісні якості майбутніх фахівців з обліку та оподаткування, спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

5.1. Облік інших необоротних матеріальних активів

До інших необоротних матеріальних активів належать необоротні активи, які, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», не обліковуються у складі основних засобів.

Саме визначення необоротних матеріальних активів у П(С)БО 7 не наводиться, але визначено, що підприємства можуть самостійно встановлювати вартісну межу віднесення активів до основних засобів. Всі необоротні активи, вартість яких нижча встановленої межі, відносяться підприємства відносять до інших необоротних матеріальних активів [130]. Тому в наказі про облікову політику підприємства необхідно встановити граничну вартість активів, за якою вони належать до необоротних матеріальних активів.

Більшість підприємств як вартісну ознаку щодо відділення інших

необоротних матеріальних активів від основних засобів використовують критерій, визначений для податкового обліку в Податковому кодексі України – 20000 грн.

Таким чином, для того, щоб визнати інший необоротний матеріальний актив, об'єкт повинен відповідати певним критеріям (рис. 5.1).

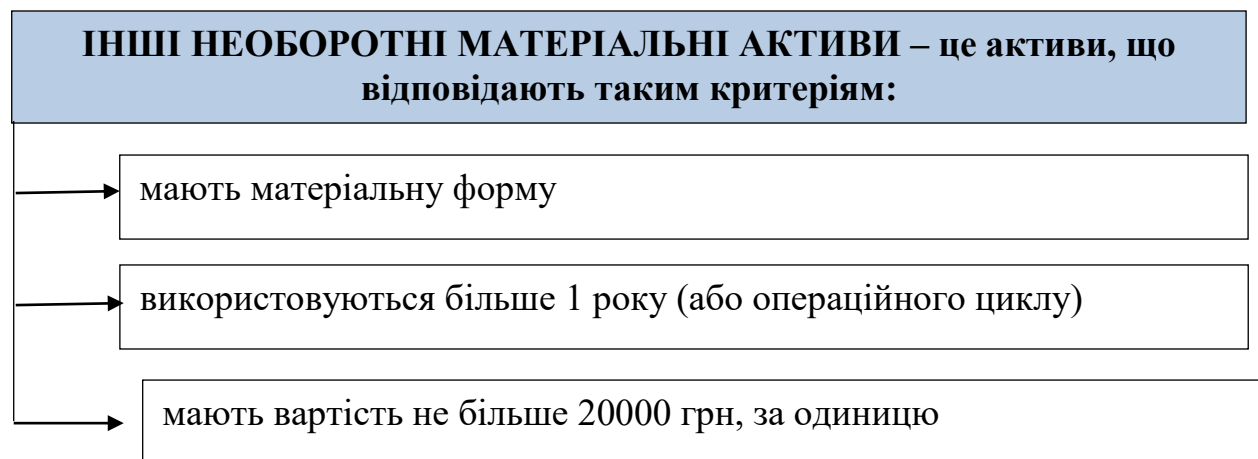


Рис. 5.1. Критерії визнання інших необоротних матеріальних активів

Спеціальних затверджених форм первинних документів для обліку інших необоротних матеріальних активів не існує, тому використовуються ті самі форми, що й для відображення операцій з основними засобами, а саме:

- Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1) – застосовують для оформлення введення в експлуатацію;

- інвентарна картка обліку основних засобів (форма № ОЗ-6) – для включення об'єкта в інвентарний список та присвоєння йому інвентарного номера.

Списання ІНМА може оформлятися такими первинними документами:

- Актом на списання основних засобів (форма № ОЗ-3);

- Актом списання основних засобів (часткової ліквідації).

Для обліку інших необоротних матеріальних активів призначено активний рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи». За дебетом рахунка 11 відображується надходження (придбаних, створених, безоплатно

отриманих); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація). За кредитом рахунка 11 відображується вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом [32; 130].

Склад субрахунків до цього рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» визначає структурні компоненти цього виду майна:

- 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» (рис. 5.2).

На субрахунку 111 «Бібліотечні фонди» ведеться облік наявності та руху бібліотечних фондів.

На субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема, вартість сценічно-постановочних предметів, спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів та інші предмети, які за вартісними ознаками зараховані підприємством до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» ведеться облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд.

На субрахунку 114 «Природні ресурси» ведеться облік наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафту, газу тощо).

На субрахунку 115 «Інвентарна тара» ведеться облік наявності та руху інвентарної тари.

На субрахунку 116 «Предмети прокату» ведеться облік наявності та руху активів, призначених для видачі напрокат.

На субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи» ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На цьому субрахунку, зокрема, відображається вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо).

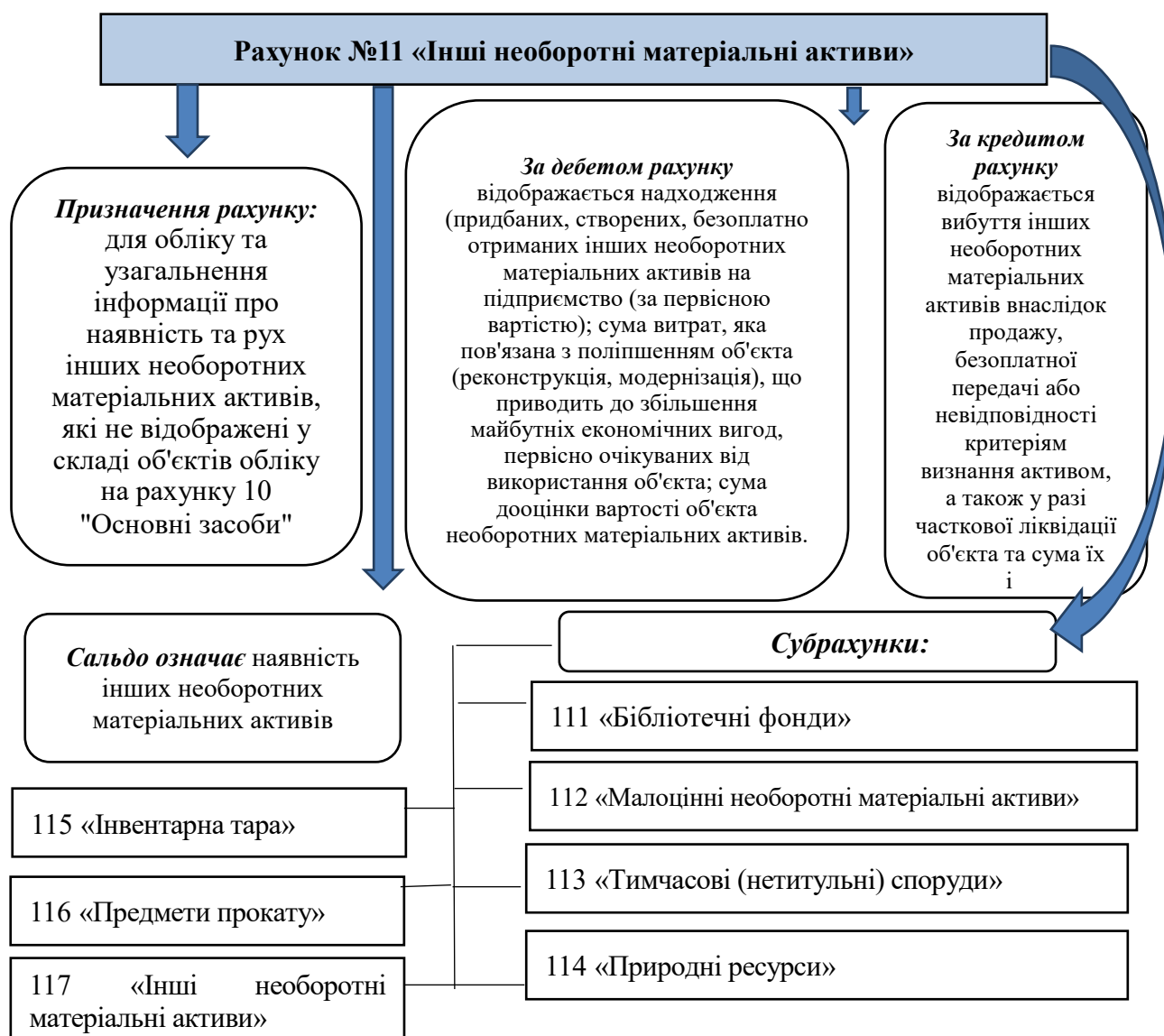


Рис. 5.2. Призначення та структура рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

В бухгалтерському обліку необоротні активи відображаються за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження або виготовлення.

На інші необоротні активи, як і на основні, засоби нараховується знос, який відображається на рахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів». В П(С)БО 7, зазначено, що на такі активи амортизація нараховується за методами, передбаченими для нарахування амортизації на основні засоби. За П(С)БО 7 амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу), або у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості [130].

Метод, який застосовує підприємство для нарахування амортизації, зазначається в наказі про облікову політику.

Найбільшу частку в структурі інших необоротних матеріальних активів сільськогосподарських підприємств займають малоцінні необоротні матеріальні активи. Всі інші наявні необоротні матеріальні активи або дуже обмежені, або, в переважній більшості господарств, відсутні взагалі. Тому зосередимо увагу на методиці обліку малоцінних необоротних матеріальних активів (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Облік малоцінних необоротних матеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Надходження ІНМА			
1	Одержано ІНМА від постачальника	153	631
2	Нарахований податковий кредит	641	631
3	Відображено витрати з придбання, доставки, установки, налагоджування тощо	153	63, 66, 65, 20 і т.д.
4	Оприбутковано ІНМА	112	153
5	Придбано малоцінні необоротні матеріальні активи за рахунок підзвітних сум	153	372
6	Нарахований податковий кредит	641	372
7	Оприбутковано малоцінні необоротні матеріальні активи	112	153
8	Одержані малоцінні необоротні матеріальні активи в якості внеску до статутного капіталу	112	46
9	Одержано ІНМА безоплатно	112	424
10	Нарахована амортизація на ІНМА	23,91, 92,93, 94	132

Продовження табл. 5.1

1	2	3	4
Ліквідація ІНМА			
11	Списано залишкову вартість ІНМА	976	11
12	Списано суму зносу ІНМА	132	11
13	Відображено витрати з ліквідації ІНМА	976	66,65 інші
14	Оприбутковано матеріальні цінності, отримані внаслідок ліквідації	20	746
Реалізація ІНМА			
15	Переведено ІНМА до групи вибуття (за залишковою вартістю)	286	11
16	Списано суму зносу ІНМА	132	11
17	Списано балансову вартість реалізованих ІНМА	943	286
18	Відображена виручка від реалізації (в т.ч. ПДВ)	36	712
19	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	641
Безоплатна передача ІНМА			
20	Списано залишкову вартість ІНМА	976	11
21	Списано суму зносу ІНМА	132	11

Аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів ведеться за кожним об'єктом окремо.

На підставі даних інвентарних карток руху інших необоротних активів складають відомість №4.1 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Синтетичний облік за рахунком 11 ведуть в Журналі-ордері № 4 А с-г.

5.2. Облік нематеріальних активів

Основні нормативно-правові акти, що регулюють облік нематеріальних активів:

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [131];
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [115];
- Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 [182];
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних

активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327 [79].

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», *нематеріальний актив* – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відчужений, відокремлений від підприємства) та може утримуватися підприємством строком використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей чи надання в оренду іншим особам.

Основні ознаки нематеріальних активів, за П(С)БО 8, такі (рис. 5.3).

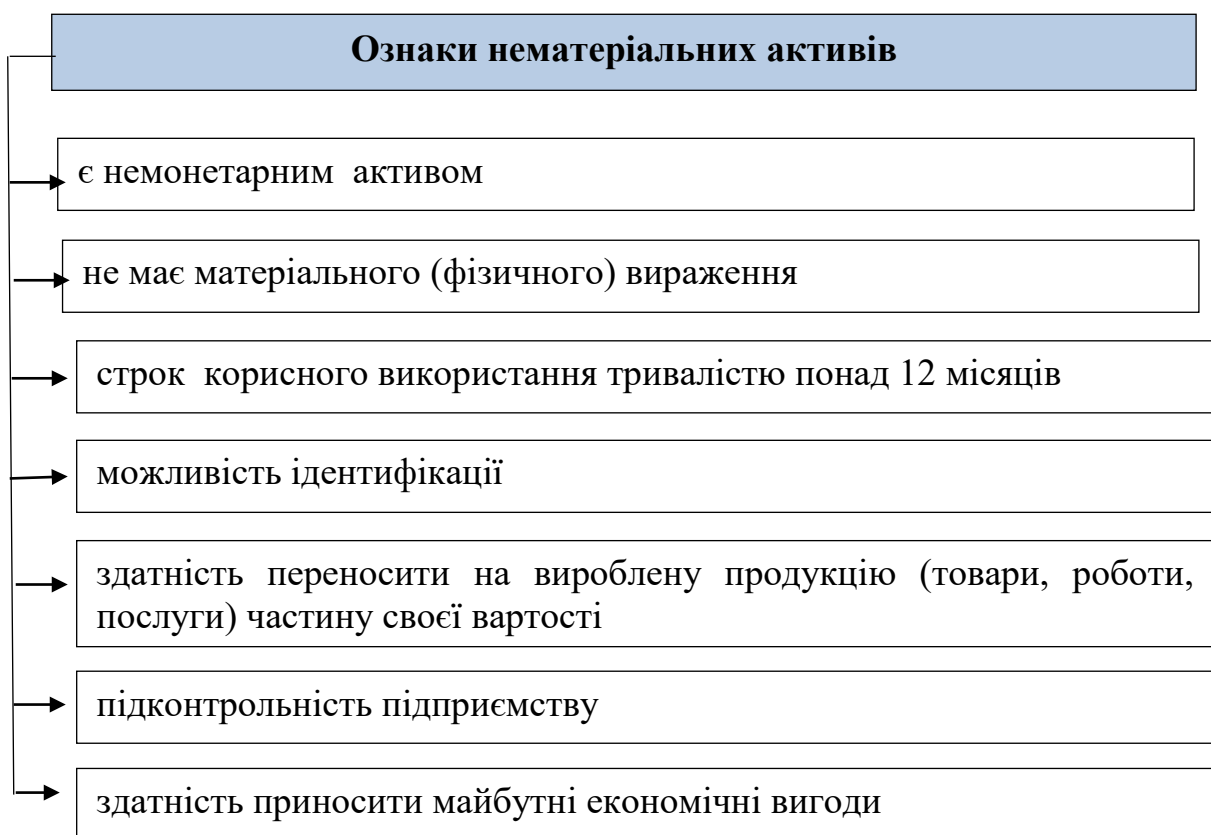


Рис. 5.3. Основні ознаки нематеріальних активів за П(С)БО 8

До нематеріальних активів, які є об'єктом бухгалтерського обліку, належать:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною

ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

➤ права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);

➤ права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові знаки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

➤ авторські права та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програмне забезпечення, веб-сайти, бази даних тощо);

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

Згідно з П(С)БО 8, придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість об'єктів нематеріальних активів формується за вимогами стандартів обліку залежно від способу надходження їх на підприємство [131].

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 зі 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 актив, 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 витрат (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).

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

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 приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які 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.

За П(С)БО 8, підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок (*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) [131].

При переоцінці нематеріального активу на індекс переоцінки одночасно переоцінюють його амортизацію. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Початковим етапом реєстрації операцій в системі бухгалтерського обліку є документальне їх оформлення.

Уведення в господарський оборот об'єктів нематеріальних активів, їх інвентаризація, виведення (списання) з господарського обороту та ведення аналітичного обліку оформлюється типовими формами первинного обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 [92].

Серед типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів такі:

- НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної

власності у складі нематеріальних активів» (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

**Типові форми первинного обліку нематеріальних активів та
порядок їх застосування**

Форма та назва документів	Сфера застосування	Підстава для оформлення
1	2	3
НА-1 «Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Для оформлення операцій із введення в господарський обіг і використання окремих придбаних об'єктів права інтелектуальної власності підприємств, установ та організацій, незалежно від форм власності	Технічна, науково-технічна та інша документація (ліцензійний договір, авторський договір, патент)
НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності	Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова ф. № НА-1); Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова ф. № НА-3)
НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Для оформлення вибуття об'єктів нематеріальних активів під час їх списання	Зазначають причини вибуття (закінчення/ дострокового припинення строку дії: майнових прав, договору на використання майнових прав, ліцензійного договору тощо)
НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцем знаходження об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності	Наявність об'єктів права інтелектуальної власності встановлюється за документами, що були підставою для їх оприбуткування або якими оформлені (підтверджені) майнові права

Окрім того, первинними документами для взяття на облік нематеріальних активів є свідоцтво України на знак для товарів і послуг (позначення, за якими товари та послуги одних осіб відрізняються від однорідних товарів і послуг інших); патент на винахід (корисну модель, що являє собою результат творчої діяльності людини в будь-якій галузі технології);

патент України на промисловий зразок (результат творчої діяльності людини у галузі художнього користування); свідоцтво на право займатися племінною справою; патенти на сорт; рахунок за роботи по створенню і впровадженню програмного забезпечення та акти на прийняття наукових і дослідно-конструкторських розробок тощо.

Для обліку витрат підприємства на придбання чи створення нематеріальних активів використовується субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» до рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Для узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений активний рахунок 12 «Нематеріальні активи».

За дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи» відображуються придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів.

За кредитом рахунка 12 відображається вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів,

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має такі субрахунки:

121 «Права користування природними ресурсами»;

122 «Права користування майном»;

123 «Права на знаки для товарів і послуг»;

124 «Права на об'єкти промислової власності»;

125 «Авторські та суміжні з ним права»;

127 «Інші нематеріальні активи» (рис. 5.4).

На субрахунку 121 «Права користування природними ресурсами» ведеться облік наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

На субрахунку 122 «Права користування майном» ведеться облік

наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).



Рис. 5.4. Призначення та структура рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

На субрахунку 123 «Права на комерційні позначення» ведеться облік наявності прав 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» ведеться

облік наявності прав 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, тощо).

На субрахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права» ведеться 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» ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Надходження нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку відображено в табл. 5.3.

Таблиця 5.3

Кореспонденція рахунків з обліку надходження нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Придбання нематеріальних активів за грошові кошти на умовах передоплати			
1	Перерахування авансу (попередньої оплати) за об'єкт нематеріальних активів	371	311
2	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	644
3	Отримання об'єкту нематеріальних активів	154	631
4	Списання податкового кредиту з ПДВ	644	631
5	Залік заборгованості	631	371
6	Введення нематеріальних активів в господарський оборот	12	154
Придбання нематеріальних активів за грошові кошти на умовах подальшої оплати			
7	Отримання об'єкту нематеріальних активів	154	631
8	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	631
9	Введення нематеріальних активів в господарський оборот	12	154
10	Погашення заборгованості за отриманий нематеріальний актив	631	311

Продовження табл. 5.3

1	2	3	4
Створення нематеріальних активів господарським способом			
11	Списання вартості запасів, використовуваних при створенні НМА	154	20
12	Нарахування заробітної плати працівникам, що беруть участь у створенні нематеріальних активів	154	661
13	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - ЄСВ) на заробітну плату працівників, що беруть участь у створенні нематеріальних активів	154	651
14	Введення нематеріальних активів у господарський оборот	12	154
Безоплатне отримання нематеріальних активів			
15	Отримання об'єкта нематеріальних активів	12	424
16	Оплата послуг, пов'язаних з доведенням нематеріальних активів до стану, придатного для використання	371	311
17	Відображення податкового кредиту з ПДВ від вартості послуг (за наявності податкової накладної)	641	644
18	Отримання послуг, пов'язаних з доведенням нематеріальних активів до стану, придатного для використання	154	631
19	Списання суми відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	644	631
20	Залік заборгованості	631	371
Отримання НМА в якості внеску до статутного капіталу			
21	Отримання нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу	154	46
22	Введення нематеріальних активів в господарський оборот	12	154

Нарахування амортизації об'єкта нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку його корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. Об'єктом амортизації є первісна (переоцінена) вартість об'єкта нематеріальних активів за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

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.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Припиняється нарахування амортизації, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Для обліку амортизації нематеріальних активів використовується пасивний субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Таблиця 5.4

Облік амортизації, поліпшень та переоцінки нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Облік амортизації НМА			
1	Нарахування амортизації за нематеріальними активами, отриманими на платній основі або виготовленими самостійно, у тому числі:		
1.1	- виробничого призначення	23, 91	133
1.2	- використовуваних для збуту продукції	93	
1.3	- що мають загальногосподарське призначення	92	
1.4	- використовуваних в діяльності житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949	
1.5	- використовуваних для досліджень і розробок, здійснюваних підприємством	941	
1.6	- при проведенні робіт, пов'язаних з освоєнням нових виробництв та агрегатів)	39	
1.7	- використовуваних при виготовленні (створенні) необоротних активів	15	
Облік модернізації нематеріальних активів			
2	Відображення витрат на поліпшення об'єкта нематеріальних активів	154	631, 685
3	Відображення податкового кредиту з ПДВ на вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних з поліпшенням об'єктів нематеріальних активів	641	631, 685
4	Оплата вартості послуг з поліпшення об'єкта нематеріальних активів	631, 685	311
5	Списання вартості запасів, використовуваних при поліпшенні нематеріальних активів	154	20
6	Нарахування заробітної плати працівникам, що беруть участь в поліпшенні об'єкта нематеріальних активів	154	661

Продовження табл. 5.4

1	2	3	4
7	Нарахування ЄСВ на заробітну плату працівників, що беруть участь в поліпшенні об'єкта нематеріальних активів	154	651
8	Віднесення витрат на поліпшення об'єкта нематеріальних активів на збільшення його первинної вартості	12	154
Облік дооцінки нематеріальних активів			
9	Відображення дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів, у тому числі:		
9.1	- у частині збільшення залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів	12	412
9.2	- у частині збільшення накопиченої амортизації по об'єкті нематеріальних активів	412	133
Облік уцінки нематеріальних активів			
10	Зменшення залишкової вартості об'єкта НМА	975	12
11	Зменшення суми накопиченої амортизації по об'єкті НМА	133	12
12	Списання на фінансовий результат витрат від уцінки об'єкта нематеріальних активів	793	975
Облік зменшення корисності нематеріальних активів			
13	Відображення втрат від зменшення корисності об'єктів нематеріальних активів	972	133
14	Відображення вигод від відновлення корисності об'єктів нематеріальних активів	133	742

Відповідно до п. 34 П(С)БО 8, нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання [131].

Як бачимо, реалізацію нематеріальних активів не визначено, як і їх вибуття. Це пояснюється тим, що, аналогічно до основних засобів, нематеріальні активи, призначені для реалізації, повинні бути переведені до складу оборотних активів. Ще однією особливістю деяких груп нематеріальних активів (право користування товарним знаком, програмне забезпечення тощо) є те, що при їх реалізації підприємство може продовжувати використовувати цей актив (і продавець, і покупець продовжують використовувати товарний знак чи програмне забезпечення). Тобто вартість такого активу, незважаючи на його реалізацію, продовжує

залишатись на балансі у підприємства продавця. Кореспонденція рахунків з обліку вибуття нематеріальних активів відображена в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Облік вибуття нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Облік реалізації нематеріальних активів у разі подальшої оплати			
	Нарахування амортизації за нематеріальними активами, отриманим на платній основі або виготовленим самостійно, у тому числі:		
1	Списання суми накопиченої амортизації нематеріальних активів	133	12
2	Відображення переведення нематеріальних активів до складу необоротних активів, що утримуються для продажу	286	12
3	Відображення реалізації об'єкта нематеріальних активів	377	712
4	Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ	712	641
5	Списання залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів	943	286
6	Отримання грошових коштів за реалізовані нематеріальні активи	311	377
7	Визначення фінансового результату від реалізації НМА	712	791
		791	943
Облік реалізації нематеріальних активів у разі попередньої оплати			
8	Отримання авансу за об'єкт нематеріальних активів	311	680
9	Відображення податкового зобов'язання з ПДВ	643	641
10	Списання суми накопиченої амортизації по об'єкті нематеріальних активів	133	12
11	Переведення об'єкту нематеріальних активів до складу нематеріальних активів, що утримуються для продажу	286	12
12	Відображення доходу від продажу нематеріальних активів на момент його передачі покупцю	680	712
13	Списання суми нарахованих раніше податкових зобов'язань з ПДВ	712	643
14	Списання залишкової вартості об'єкту нематеріальних активів	943	286
15	Визначення фінансового результату від реалізації нематеріальних активів	712	791
		791	943
Облік ліквідації нематеріальних активів			
16.	Списання суми накопиченої амортизації нематеріальних активів	133	12
17	Списання залишкової вартості ліквідованого об'єкта нематеріальних активів	976	12
18	Визначення фінансового результату від ліквідації нематеріальних активів	793	976

1	2	3	4
Облік безоплатної передачі нематеріальних активів			
19	Списання суми нарахованого зносу по переданому об'єкті нематеріальних активів	133	12
20	Списання залишкової вартості переданого об'єкту нематеріальних активів	977	12
21	Нарахування податкових зобов'язання з ПДВ	977	641
23	Визначення фінансового результату від ліквідації НМА	793	977
Облік передачі нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу іншого підприємства			
24	Списання суми накопиченої амортизації по переданому об'єкті нематеріальних активів в статутний капітал іншого підприємства	133	12
25	Відображення передачі нематеріальних активів	14	12

На підставі первинних документів рух нематеріальних активів протягом звітного періоду відображається в облікових реєстрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та форм звітності.

Синтетичний облік за рахунком 12 ведуть в Журналі-ордері № 4 А с.-г. Записи по кредиту рахунку 12 здійснюють на підставі первинних документів. В кінці місяця кредитові обороти рахунків з Журналу-ордера № 4 А с.-г. переносять в Головну книгу.

Питання для самоконтролю

1. Економічний зміст і характеристика інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.
2. Класифікація інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.
3. Порядок визнання та оцінки інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.
4. Характеристика первинних документів та реєстрів для обліку інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.
5. Аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.
6. Характеристика рахунків з обліку інших необоротних матеріальних

активів та нематеріальних активів.

7. Відображення операцій з іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами в системі рахунків бухгалтерського обліку та системі облікових реєстрів.

8. Облік амортизації інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

Тестові завдання для самоконтролю

1. Чи може збільшуватись первісна вартість нематеріальних активів:

- 1) може, на суму витрат, здійснених для підтримання їх у придатному стані;
- 2) може, на суму витрат, спрямованих на забезпечення зростання очікуваних економічних вигод від їх використання;
- 3) не може;
- 4) не має правильної відповіді.

2. На підприємстві 5 серпня поточного року був введений в експлуатацію придбаний нематеріальний актив. З якого моменту бухгалтер повин нараховувати на нього амортизацію?

- 1) з 1 серпня цього року;
- 2) з 6 серпня цього року;
- 3) з 1 вересня цього року;
- 4) з 1 жовтня цього року.

3. Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства:

- 1) за первісною вартістю;
- 2) за справедливою вартістю;
- 3) за залишковою вартістю;

4) за ідентифікованою собівартістю.

4. Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за:

- 1) справедливою вартістю;
- 2) первісною вартістю;
- 3) залишковою вартістю;
- 4) за ідентифікованою собівартістю.

5. Нематеріальні активи включають:

- 1) цінні папери інших підприємств, малоцінні та швидкозношувані предмети, бланки документів;
- 2) права користування майном;
- 3) технічну документацію, правила експлуатації обладнання;
- 4) інструкцію з користування побутовою технікою.

6. Обрати серед активів нематеріальні:

- 1) право на використання торгової марки;
- 2) відстрочений податковий актив;
- 3) гудвіл;
- 4) дискета з програмою.

7. Які з видів витрат не включаються до первісної вартості при придбанні нематеріального активу?

- 1) ціна у постачальника;
- 2) послуги патентного повіреного;
- 3) відсотки за кредитом на придбання нематеріального активу;
- 4) мито.

8. Як в обліку відображається придбання нематеріальних активів у

постачальника?

1)

Дт	154	Кт	631
	641		631
	125		154;

2)

Дт	152	Кт	631
	644		631
	125		631;

3)

Дт	125	Кт	631
	641		631;

4)

Дт	154	Кт	631
	154		641
	125		154

9. Порядок обліку гудвілу визначено в:

- 1) П(С)БО 31 «Фінансові витрати»;
- 2) П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»;
- 3) П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- 4) П(С)БО 7 «Основні засоби».

10. Амортизація торгової марки на сир у молокозаводу відображається записом:

1)

Дт	91	Кт	12;
----	----	----	-----

2)

Дт	91	Кт	133;
----	----	----	------

3)

Дт 23 Кт 133;

4)

Дт 12 Кт 91.

11. Інформація про нематеріальні активи відображаються у:

- 1) розділі 1 активу балансу;
- 2) розділі 2 активу балансу;
- 3) розділі 1 пасиву балансу;
- 4) розділі 3 активу балансу.

12. Підприємством 12.03. поточного року продано авторське право на винахід. Амортизацію права в обліку припиняють нараховувати:

- 1) з 13.03 поточного року;
- 2) з 01.03 поточного року;
- 3) з 01.04 поточного року;
- 4) з 01.01 наступного року.

13. Якщо здійснюють обмін подібними нематеріальними активами, що мають однакове призначення та справедливу вартість, то:

- 1) дохід від операції не визнається;
- 2) дохід визнається у розмірі справедливої вартості активів;
- 3) дохід визнається у розмірі справедливої вартості активів «плюс» ПДВ;
- 4) визнається у розмірі справедливої вартості активів, помноженої на «2».

14. Дозвіл на використання технічного досягнення чи іншого нематеріального активу протягом певного строку за обумовлену винагороду це:

- 1) сертифікат;

- 2) патент;
- 3) ліцензія;
- 4) роялті.

15. На субрахунку 125 обліковують:

- 1) позитивний гудвіл;
- 2) авторські права на літературні твори;
- 3) право на використання торгових знаків;
- 4) витрати на створення програм для автоматизації обліку.

Практичні завдання

Задача 1. Придбано і передано в бібліотеку сільськогосподарського підприємства книги вартістю 1500 грн (без ПДВ). Рахунок постачальника оплачено.

Необхідно відобразити зазначені операції в обліку.

Задача 2. Сільськогосподарським підприємством виготовлено 4 столи для їдальні. При цьому були здійснені такі витрати:

- вартість витрачених пиломатеріалів – 2600 грн;
- сума нарахованої заробітної платні – 1220 грн;
- нараховано ЄСВ - ?
- вартість витрачених інших матеріалів – 340 грн.

Столи передані у експлуатацію. Відобразити наведені вище операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 3. Підприємство реалізувало нематеріальний актив. Реалізаційна вартість активу становить 24000 грн, в т.ч. з ПДВ. За даними бухгалтерського обліку, первісна вартість нематеріального активу становить 15000 грн, сума накопиченої амортизації на дату передачі – 3000 грн. Відобразити господарські операції в бухгалтерському обліку.

Задача 4. ТОВ «Промінь» отримало безоплатно від Вінницького національного аграрного університету програмне забезпечення, справедлива вартість якого на дату отримання становила 2400 грн. Тривалість корисного використання – 5 років, обрано прямолінійний метод нарахування амортизації. Програмне забезпечення використовуватиметься бухгалтерією підприємства. Відобразити на рахунках обліку отримання нематеріального активу у ТОВ «Промінь» та нарахування амортизації в перший місяць експлуатації.

Задача 5. Сільськогосподарським підприємством отримано з подальшою оплатою стільці (5 шт.) вартістю – 12500 грн (без ПДВ). Витрати, пов'язані з доставкою стільців у господарство, склали:

- послуги власного автотранспорту – 180 грн;
- витрати на відрядження – 272 грн;
- сума нарахованої заробітної плати – 250 грн.

Необхідно відобразити зазначені операції в обліку.

ТЕМА 6

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

6.1. Класифікація фінансових інвестицій

6.2. Облік довгострокових фінансових інвестицій

6.3. Облік поточних фінансових інвестицій

Навчальна мета: засвоєння знань з теорії і практики ведення обліку фінансових інвестицій, вивчення класифікації фінансових інвестицій; особливостей обліку довгострокових та поточних фінансових інвестицій.

Виховна мета: формуванню в студентів наукового світогляду, соціальної зрілості, громадянської відповідальності, працелюбності

6.1. Класифікація фінансових інвестицій

Для функціонування аграрних підприємств у сучасних умовах важливою є інвестиційна діяльність, як одна зі складових господарського механізму, що охоплює процеси формування та використання інвестиційних та фінансових ресурсів, підтримку стратегії розвитку.

Необхідність посилення інвестиційної діяльності підприємств спричиняють процеси реформування вітчизняної економіки щодо управління підприємством, адаптацією до зовнішнього середовища ЄС. При цьому важливим є облікове забезпечення інвестиційної діяльності. Належне формування інформації, пошук нових методів її відображення дозволить підвищити якість управління інвестиційними та фінансовими ресурсами, конкурентоспроможністю, прибутковістю, фінансовою стійкістю аграрних підприємств [53].

Національне законодавство в сфері регулювання інвестицій декларує захист інвестицій та сприяння вкладенню, встановивши державні гарантії захисту іноземних інвестицій, звільнення іноземних інвесторів від сплати ввізного мита на товари, що ввозяться на митну територію України.

Сьогодні в Україні інвестиційна діяльність регулюється такими нормативно-правовими актами: Законами України «Про інвестиційну діяльність», «Про режим іноземного інвестування», «Про захист іноземних інвестицій в Україні», «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про інститути спільного інвестування», Постановами Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про порядок державної реєстрації договорів (контрактів) про спільну діяльність за участю іноземного інвестора» та інші [168; 172; 166; 167; 169; 177].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності регламентується П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Згідно з П(С)БО 12, фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або отримання інших вигод для інвестора [134].

Відповідно до Закону України «Про інвестиційну діяльність» інвестиції визначаються як всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької діяльності, в результаті якої може бути отримано прибуток або досягнуто соціальний ефект [168].

Такими цінностями можуть бути: кошти, цільові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери; рухоме та нерухоме майно (будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності); майнові права, що впливають з авторського права, досвід та інші інтелектуальні цінності; сукупність технічних, комерційних та інших знань, оформлених у вигляді технічної документації, навичок та виробничого досвіду, необхідних для організації того чи іншого виду виробництва, але незапатентованих («ноу-хау»); права користування землею, водою, ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права; інші цінності, рис. 6.1.

З поглибленням процесів економічних реформ, як зазначають дослідники Т. Е. Беялов, Н. І. Коваль [53], актуалізується необхідність

пошуку варіантів формування та удосконалення ринкових відносин і шляхів ефективного входження країни в систему світового господарства.

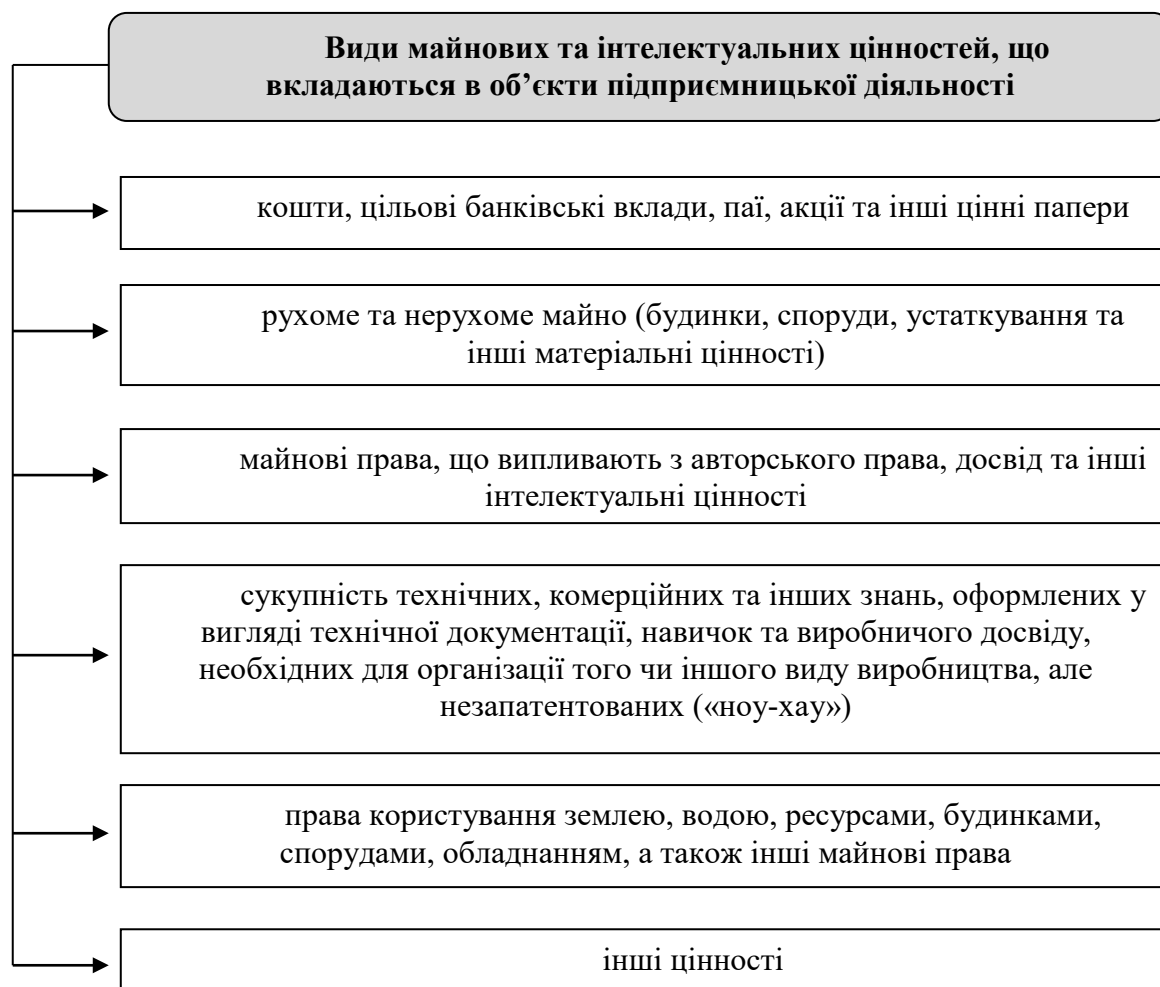


Рис. 6.1. Види цінностей, що визначені як інвестиції

Головним критерієм ефективності при цьому є отримання максимального ефекту за мінімізації економічних і соціальних витрат суспільства. Для цього потрібним є створення ефективних механізмів розподілу чинників виробництва, у тому числі інвестиційних та фінансових, удосконалення організаційно-правових форм і взаємовідносин суб'єктів господарської діяльності, усунення внутрішніх і зовнішніх перешкод діяльності, які є причинами соціально-економічної напруженості як у державі - загалом, так і на окремих підприємствах.

Традиційним для вітчизняної практики те, що функціонування підприємства супроводжується безперервним кругообігом коштів, згідно з

постулатами політичної економії та марксистської теорії, який здійснюється у формах витрат ресурсів і одержання доходів, їх розподілу та використання, як підкреслюють і інші дослідники, зокрема, Н. Л. Правдюк, Я.П. Іщенко, Н.І. Коваль, О.О. Любар [35; 59; 69; 148]. Об'єктом дослідження при цьому є визначення джерел коштів, їх структура, напрями і форми фінансування, структура капіталу, розрахунки з ринковими контрагентами: постачальниками матеріально-технічних ресурсів, покупцями продукції, державними органами зі сплати податків, одержання фінансування, власниками та працівниками підприємства тощо.

Інвестиційна діяльність підприємств є одним з найбільш складних і ризикових видів бізнесу. Її результати значною мірою впливають на ефективність підприємництва в цілому. До суттєвих чинників, що уповільнюють розвиток такої діяльності в Україні, варто віднести: недостатню економічну ефективність проектів інвестиційної діяльності, низьке забезпечення інвестиційними ресурсами аграрних підприємств, що не дає змоги здійснювати таку діяльність на високому рівні, труднощі із залученням інвестицій через низьку інвестиційну привабливість підприємств, слабкий державний захист капіталу інвесторів, відсутність ринкової інфраструктури і дієвих механізмів здійснення інвестиційної та фінансової діяльності, інвестування та прирощення капіталу фінансовими методами й інструментами.

Найважливіша умова більш повного залучення зовнішніх і внутрішніх *інвестиційних ресурсів* – це повне розкриття інформації про фінансові процеси в оперативному та бухгалтерському обліку, фінансовій звітності [53].

Залежно від мети здійснення фінансових інвестицій підприємство може отримувати дохід, набувати контроль над об'єктом інвестування та мати інші вигоди.

Дохід від інвестицій – це отримання процентів або дивідендів. Вплив здійснюється з метою отримання і *нематеріальних вигід* – доступ до технології або гудвілу, якими володіє підприємство-об'єкт інвестування,

вплив на його фінансову, комерційну та господарську діяльність. Воно може також володіти стратегічними запасами сировини, необхідної інвестору, або знаходитися в інвестиційно привабливому економічному середовищі тощо. Інвестиції можуть здійснюватися також і з метою отримання майбутніх вигід, як, наприклад, зростання вартості акцій.

Існує і дещо звужене розуміння інвестицій, коли інвестиції розглядаються з позиції потоків платежів. З такої точки зору під інвестиціями розуміють всі витрати (або їх грошовий еквівалент), пов'язані з використанням капіталу (імобілізація, уречевлення вільного капіталу). Більш вузьке розуміння інвестицій включає сам об'єкт і строки імобілізації капіталу, які в такому випадку виступають критерієм класифікації інвестицій.

Залежно від терміну, впродовж якого підприємство очікує володіти фінансовими інвестиціями, вони поділяються на поточні та довгострокові.

Довгострокові – інвестиції на період більший одного року.

Поточні – інвестиції на строк, що не перевищує 1 рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у грошові кошти і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Залежно від рівня впливу інвестора на інвестоване підприємство інвестиції поділяють на:

- *інвестиції в асоційовані підприємства* (інвестиції у підприємство, в якому інвестору належить пакет акцій більше, ніж 25% голосів, і яке не є дочірнім і спільним підприємством інвестора);

- *інвестиції в дочірні підприємства* – інвестиції в підприємства, які перебувають під контролем материнського (холдингового) підприємства. Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності. (пов'язані сторони – підприємства, стосунки між якими обумовлюють

можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною);

- *інвестиції в спільну діяльність* – інвестиції для ведення господарської діяльності зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними. Спільний контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю згідно з угодою проведення спільної діяльності.

Залежно від виду відносин між інвестором та об'єктом інвестування інвестиції поділяють на:

- *інвестиції, що засвідчують відносини позики*, передбачають придбання підприємством із метою отримання процентів від надання в тимчасове користування вільних активів. Документами, які засвідчують факт здійснення таких інвестицій, є облігації, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати. Після закінчення терміну інвестору буде повернута номінальна вартість придбаного цінного папера, а проценти або дохід виплачується в обумовлений в документі термін;

- *інвестиції, які засвідчують право власності на частку в майні підприємства*, здійснюються як з метою отримання доходу від володіння часткою майна іншого підприємства у вигляді дивідендів, так і для набуття контролю або вигідних відносин з інвестиційно привабливим підприємством. Документами для підтвердження факту володіння часткою майна є акції, приватизаційні папери.

Інвестиції представляють собою цілеспрямоване використання капіталу, класифікація якого наведена на рис. 6.2.

Суб'єктами інвестиційної діяльності є інвестори, замовники, виконавці робіт, користувачі об'єктів інвестиційної діяльності, а також постачальники, будь-які суб'єкти підприємницької і фінансової діяльності – банківські, страхові і посередницькі установи. Також суб'єктами інвестиційної діяльності можуть бути фізичні та юридичні особи (в тому числі іноземні), а також держави та міжнародні організації. Крім того,

суб'єкти інвестиційної діяльності можуть поєднувати функції двох і більше суб'єктів. Відносини між суб'єктами інвестиційної діяльності здійснюються на підставі договорів [168].

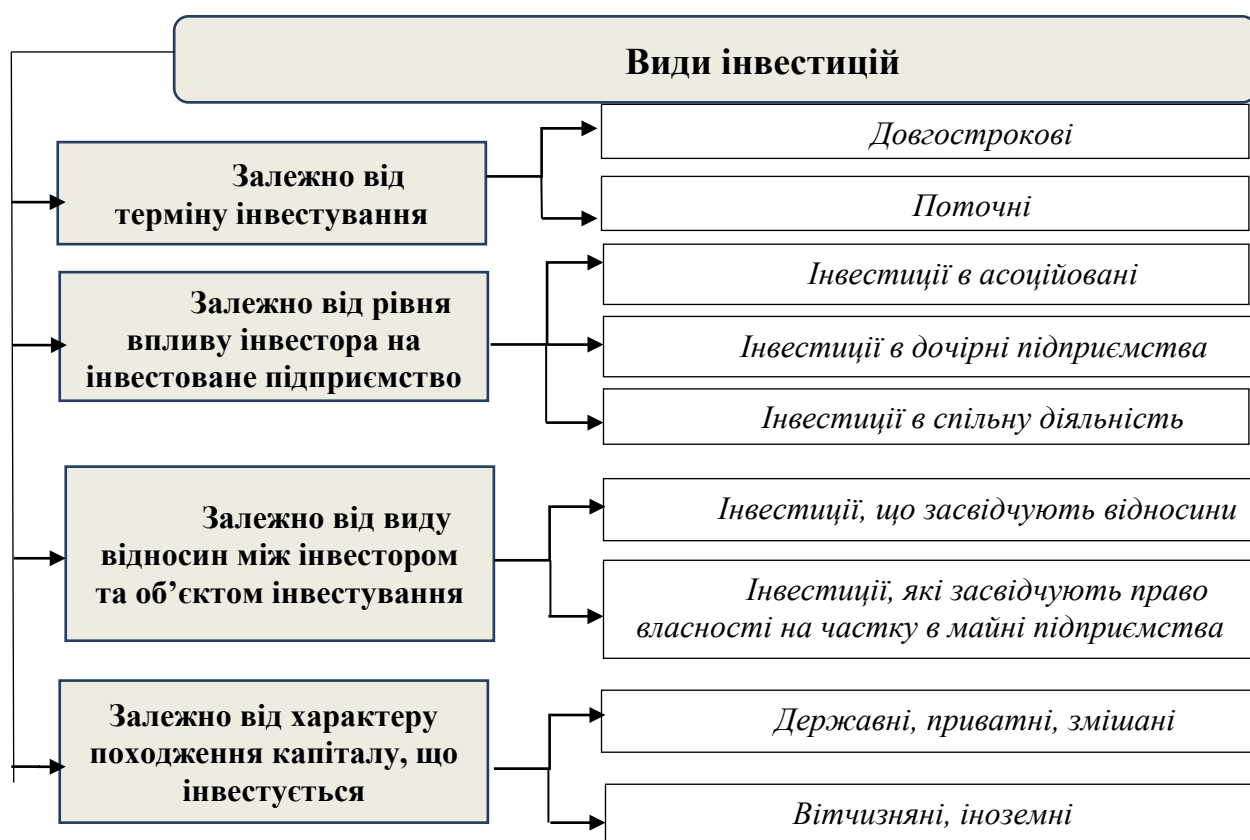


Рис. 6.2. Основні класифікаційні ознаки інвестицій

Інвестор є основним суб'єктом інвестиційної діяльності, який здійснює вкладення власних, позикових і/або залучених коштів у формі інвестицій. Інвесторами можуть бути фізичні та юридичні особи; об'єднання юридичних осіб, які створюються на підставі договору про спільну діяльність і які не мають статусу юридичної особи; державні органи; органи місцевого самоврядування; іноземні суб'єкти підприємницької діяльності.

З урахуванням направленості основної господарської діяльності інвестори поділяються на індивідуальних та інституційних.

Інвестор індивідуальний – це фізична або юридична особа, що здійснює вкладення коштів у формі інвестицій для розвитку виробничо-господарської діяльності.

Інвестор інституційний – це фінансовий посередник, який акумулює

кошти індивідуальних інвесторів і здійснює інвестиційну діяльність. Інституційні інвестори представлені інвестиційними компаніями, інвестиційними фондами, що, як правило, спеціалізуються на операціях з цінними паперами.

За цілями інвестування, які ставлять перед собою інвестори, виділяють стратегічні і портфельні інвестиції. Перші при здійсненні інвестицій, мають на меті придбання контрольного пакету акцій або переважної частки статутного капіталу іншого підприємства для отримання можливості самостійного управління ним. Портфельний інвестор вкладає кошти в різноманітні об'єкти інвестування з метою отримання доходу або приросту капіталу.

Всі інвестори мають рівні права на здійснення інвестиційної діяльності в будь-якій формі; володіння, користування і розпорядження об'єктами інвестування; самостійне визначення обсягів і напрямів інвестицій; залучення на договірній, переважно на конкурсній, основі інших суб'єктів інвестиційної діяльності; здійснення контролю за цільовим використанням коштів, що інвестуються; об'єднання власних та залучених коштів із коштами інших інвесторів для здійснення спільного інвестування.

Інший суб'єкт інвестиційної діяльності – замовник. Замовниками можуть бути інвестори (уповноважені посередники), які здійснюють реалізацію інвестиційних проектів, не втручаючись при цьому в підприємницьку та іншу діяльність інших суб'єктів інвестиційної діяльності, якщо інше не передбачено договором між ними [168].

Основною метою формування інвестиційних ресурсів підприємства, тобто всіх видів фінансових та інших активів, які залучаються з метою здійснення вкладень в об'єкти інвестування, є задоволення потреб у придбанні необхідних інвестиційних активів та оптимізація їх структури з позицій забезпечення ефективних результатів інвестиційної діяльності.

З урахуванням цієї мети процес формування інвестиційних ресурсів має базуватися на таких принципах [172]:

- принцип врахування перспектив розвитку інвестиційної діяльності. В процесі формування обсягів та структури інвестиційних ресурсів варто враховувати усі стадії інвестиційного процесу;

- принцип забезпечення відповідності обсягу залучених інвестиційних ресурсів обсягу інвестиційних потреб підприємства. Загальна потреба в інвестиційних ресурсах підприємства базується на розрахунках загальних обсягів реального та фінансового інвестування;

- принцип забезпечення оптимальної структури інвестиційних ресурсів з позицій ефективної інвестиційної діяльності. Умови формування високих кінцевих результатів інвестиційної діяльності залежать від структури сформованих інвестиційних ресурсів. Оптимальна структура забезпечує фінансову рівновагу розвитку підприємства в процесі здійснення інвестиційної діяльності, проте, неоптимальна структура генерує ризики в фінансовій сфері підприємства, тобто призводить до банкрутства підприємства;

- принцип забезпечення мінімізації витрат формування інвестиційних ресурсів із різних джерел. Така мінімізація витрат здійснюється в процесі управління вартістю капіталу, який залучається для інвестиційної діяльності з метою одержання максимальної суми чистого прибутку;

- принцип забезпечення високоефективного використання інвестиційних ресурсів у процесі інвестиційної діяльності. Інвестиційні ресурси, які тимчасово не використовуються, можуть втрачати свою вартість з часом, тому формувати інвестиційні ресурси варто із врахуванням темпів інфляції та інших факторів, що впливатимуть на вартість протягом строку реалізації інвестиційної діяльності.

Всі види інвестиційної діяльності господарюючих суб'єктів здійснюються за рахунок сформованих ними інвестиційних ресурсів. Для того, щоб здійснити інвестування в якусь область економіки, потрібно мати кошти. Їх називають джерелами фінансування інвестицій. Любар О.О.

зазначає, що в економічній літературі при аналізі джерел фінансування інвестицій виділяють внутрішні (власні кошти) та зовнішні джерела інвестування (позикові й залучені кошти) (додаток М) [69].

При виборі того чи іншого джерела фінансування довгострокових інвестицій, чи то зовнішні чи то внутрішні джерела, потрібно виходити з необхідності досягнення найбільшого економічного ефекту. Вибір джерела покриття інвестиційних потреб, впливаючи на інвестиційну активність, дозволяє сільськогосподарським підприємствам впливати на структуру пасивів, ступінь ризику інвестиційної діяльності тощо.

Для цілей оподаткування, згідно з правовим регулюванням засад інвестиційної діяльності в Україні, що здійснюється Законом України «Про інвестиційну діяльність» та Податковим кодексом України [115; 168], інвестиції поділяються на фінансові, капітальні та реінвестиції. У бухгалтерському обліку інвестиції поділяються лише на фінансові та капітальні. Для складання фінансової звітності розрізняють довгострокові та поточні фінансові інвестиції.

У свою чергу, довгострокові фінансові інвестиції поділяються на: інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі, інші інвестиції пов'язаним сторонам та інвестиції непов'язаним сторонам. Поточні фінансові інвестиції включають в себе еквіваленти грошових коштів, але чіткого розподілу між еквівалентами грошових коштів та іншими поточними інвестиціями не існує. Так, згідно з НП(С)БО 1 [90], *еквіваленти грошових коштів* – це короткотермінові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Загалом, організація обліку інвестиційної та фінансової діяльності на аграрних підприємствах базується на типових підходах до цих видів діяльності, як це відображено на рис. 6.3.

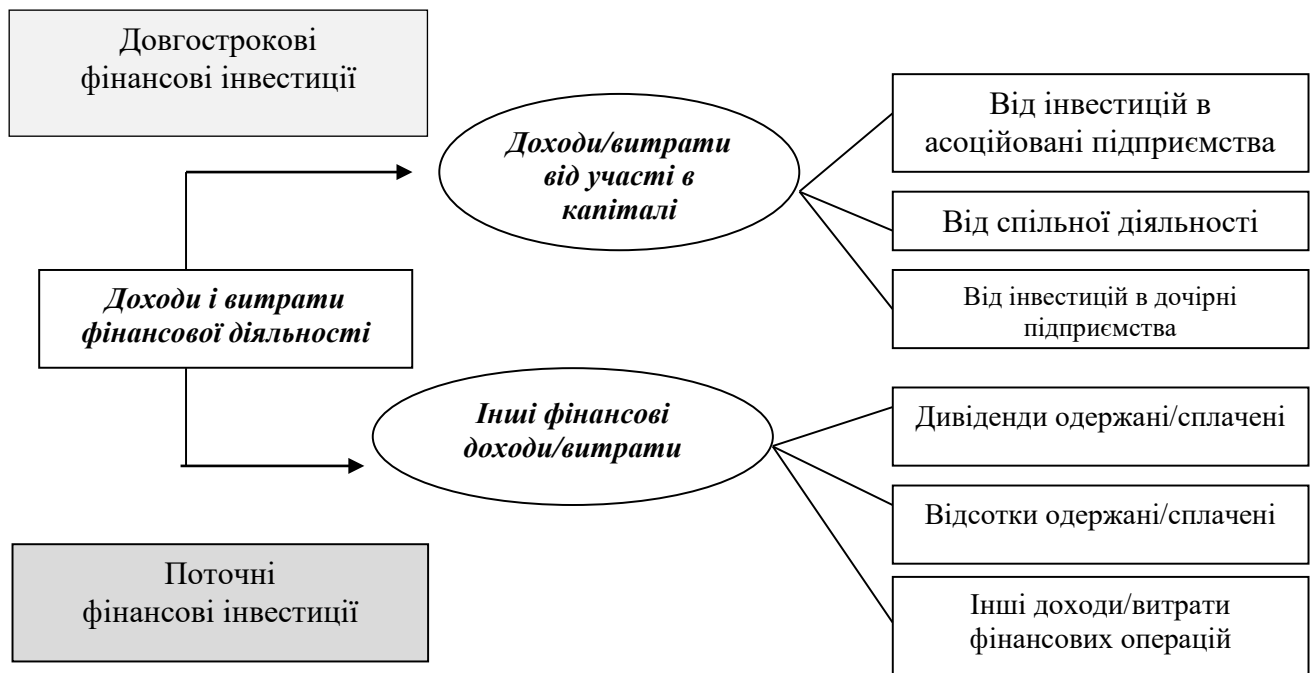


Рис. 6.3. Складові інвестиційної та фінансової діяльності аграрних підприємств для цілей організації бухгалтерського обліку

Джерело: [53]

Підприємство визначає розмежування інвестицій, на що вказує О. Б. Дорош, Н.І. Коваль [53], у Наказі про облікову політику. Таким чином, значна частина об'єктів обліку фінансової діяльності аграрних підприємств залежить від креативного підходу, залишаючи на розсуд бухгалтерії віднесення їх до видів діяльності (у даному випадку, інвестиційної чи фінансової). Це, у свою чергу, викликає нечіткість класифікації при визначенні сутності господарських процесів та їх відображенні в обліку і звітності.

6.2. Облік довгострокових фінансових інвестицій.

Довгострокові фінансові інвестиції – це фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент [168].

Розрізняють фінансові інвестиції, які надають право власності (інвестиції в акції інших підприємств, внески до статутного капіталу) та

інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення (боргові цінні папери, довгострокові векселі тощо).

Процес організації обліку довгострокових інвестицій та джерел їх фінансування є трудомістким та залежить від специфіки діяльності підприємства, обраної облікової політики, яка має відповідати вимогам чинного законодавства і сприяти підвищенню інвестиційної привабливості.

Мета бухгалтерського обліку довгострокових інвестицій та джерел їх фінансування полягає у забезпеченні об'єктивної оцінки, своєчасного реєстрування та повного відображення в облікових реєстрах операцій, пов'язаних із довгостроковими інвестиціями та джерелами їх фінансування, можливістю узагальнення інформації про такі операції у звітності з метою забезпечення інформаційних потреб зацікавлених осіб, а також з порядком їх внутрішнього аудиту та аналізу з метою уможливлення зростання ефективності інвестиційної діяльності підприємства [69].

Отже, організація обліку фінансових інвестицій та джерел їх фінансування полягатиме у наступному (рис. 6.4).



Рис. 6.4. Основні складові організації бухгалтерського фінансових інвестицій

Джерело: [69]

Нормативно врегульована облікова політика допомагає веденню господарських справ на сільськогосподарському підприємстві і дає змогу інвесторам та власникам правильно та своєчасно розуміти як процеси, що відбуваються під час господарської діяльності, так і результати внаслідок її здійснення.

При формуванні облікової політики в частині довгострокових інвестицій та джерел їх фінансування необхідно охопити всі її складові.

Теоретична складова повинна розкривати принципи організації обліку довгострокових інвестицій та джерел їх фінансування згідно з діючими законодавчими документами. При цьому важливо звернути увагу на обов'язкове дотримання окремих принципів бухгалтерського обліку згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а саме [149]:

- повного висвітлення. Визначає необхідність розкриття інформації у фінансових звітах, виходячи з того, що її відсутність чи помилкове відображення можуть вплинути на результат реалізації цих рішень. Надання інвестору повної, правдивої інформації сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень та надає можливість оцінити майбутні вигоди або збитки від інвестиційних вкладень;

- безперервності. Управлінський персонал, інвестори та власники зацікавлені отримувати достовірну інформацію про стан, вартість активів та зобов'язань підприємства в частині інвестиційної діяльності для прийняття ефективних рішень;

- нарахування. Визнання та відображення доходів і витрат від операцій із довгостроковими інвестиціями є проблемною ділянкою в обліку, оскільки здійснення облікових операцій з довгостроковими інвестиціями залежить від мети їх придбання, виду, терміну утримання тощо. Прикладом може бути придбання довгострокових інвестицій за ціною, нижчою або вищою від їх номінальної вартості (премія або дисконт) при поступовому

відображенні доходу або витрат та доведенні інвестиції до її номінальної вартості.

Методична складова полягає у встановленні порядку отримання, реєстрації, накопичення та узагальнення інформації про довгострокові інвестиції, порядку визначення первісної вартості, методів наступної оцінки об'єкта обліку в залежності від виду та способу надходження, порядку визначення амортизованої собівартості, визначення випадків знецінення довгострокових інвестицій та порядку їх списання, передбачає опис методики проведення інвентаризації, вибір рахунків з метою відображення операцій із об'єктом обліку [69].

Технологічна складова передбачає затвердження Робочого плану рахунків, вибір форми бухгалтерського обліку, розробку та затвердження типових форм первинних документів для обліку довгострокових інвестицій, затвердження графіку документообігу, форм внутрішньої звітності, визначення порядку заповнення та строків подання звітності за операціями із довгостроковими інвестиціями користувачам, затвердження наказу про проведення внутрішнього аудиту, складу комісії з проведення внутрішнього контролю, визначення строків і тривалості проведення перевірок.

Організаційна складова являє собою встановлення переліку осіб, відповідальних за відображення в обліку операцій із довгостроковими інвестиціями, розробку посадових інструкцій та внутрішніх стандартів. Обов'язки по веденню обліку довгострокових інвестицій на багатьох підприємствах повністю покладають на головного бухгалтера, який через великий обсяг роботи не здатний в повній мірі зосередитись на конкретному об'єкті обліку. Довгострокові інвестиції є складним об'єктом обліку, тому процеси збору, реєстрації, накопичення та узагальнення інформації, забезпечення точних розрахунків по операціях з довгостроковими інвестиціями має здійснювати та контролювати окремий бухгалтер підрозділу [69; 168].

Важливим етапом організації обліку довгострокових інвестицій є їх оцінка, яку здійснюють за різними методами залежно від способу їх придбання (за первісною вартістю), *на дату балансу* – за переоціненою вартістю (справедлива, амортизована за методом участі в капіталі) та *вибуття* – чиста вартість реалізації (за ідентифікованою собівартістю, середньозваженою собівартістю, методом ФІФО) [69].

Документування господарських операцій – елемент методу бухгалтерського обліку, суть якого полягає в спостереженні та відображенні інформації про господарські операції в документах з метою підтвердження їх здійснення.

Результатом процесу документування господарських операцій є документ. Роль документів не можна недооцінювати, адже вони є як дозволом, підставою для господарської операції, так і юридичним доказом її здійснення.

Згідно з чинним законодавством, первинні документи в Україні можуть складатись на:

- бланках типових форм, затверджених наказами Державного комітету статистики України;
- бланках спеціалізованих форм, затверджених наказами відповідних міністерств та відомств України;
- бланках суворої звітності у випадках, установлених законодавством, а також відповідними органами державної влади України;
- бланках документів, розроблених підприємством самостійно, при умові наявності в них обов'язкових реквізитів.

Тобто в Україні вони розробляються та затверджуються на рівні держави. При цьому, в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності нічого не сказано про стандартизацію форм первинних документів, що і є їх перевагою в цьому питанні.

В нових умовах сучасної інформаційної економіки значно змінюються вимоги до документування. Наявні в Україні форми документів уже не

можуть повністю задовольнити потреби господарюючих суб'єктів в конкретній, максимально оптимізованій та оперативній інформації, оскільки значна їх частина сформована в умовах переходу до ринкових умов [69].

Первинні документи для відображення в обліку довгострокових фінансових інвестицій представлено у таблиці 6.1.

Таблиця 6.1

№ з/п	Назва документа	Шифр типової форми	Особа, що складає	Особа, що підписує
1	Договір купівлі-продажу	-	Директор	Директор, головний бухгалтер
2	ПКО	КО-1	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер, касир
3	ВКО	КО-2	Касир	Головний бухгалтер, директор, касир
4	Накладна	-	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер, керівник, особа, що прийняла і здала накладну
5	Платіжне доручення	-	Платник, покупець	Директор, головний бухгалтер
6	Виписка банку	-	Касир	Касир, платник
7	Акт приймання-передачі ОЗ	ОЗСГ-1	Головний бухгалтер	Члени комісії
8	Довідка бухгалтерії		Головний бухгалтер, бухгалтер	Головний бухгалтер, бухгалтер
9	Розрахунок бухгалтерії	-	Головний бухгалтер, бухгалтер	Головний бухгалтер, бухгалтер

При надходженні документів до бухгалтерії підприємства проводиться їх перевірка.

Формальна передбачає перевірку правильності заповнення усіх реквізитів, відповідності стандарту та формі документа, своєчасності складання і передачі до бухгалтерії.

Змістовна передбачає перевірку відповідності господарської операції

чинному законодавству, статуту підприємства й інтересам власників.

Арифметична передбачає перевірку правильності застосування цін та тарифів і розрахунку сум.

Процес оброблення в бухгалтерії підприємства прийнятих від виконавців документів включає три етапи:

1 етап розцінка (таксування). Полягає у зазначенні у відповідних графах документа ціни та суми для переведення натуральних та трудових вимірників в грошовий;

2 етап групування. Полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів в сукупності із метою підготовки зведених даних та спрощення ведення первинного обліку;

3 етап бухгалтерське проведення. Передбачає зазначення в первинних чи зведених документах кореспонденції [35; 59; 69].

При здійсненні капітальних інвестицій з придбання основних засобів в обліку підприємство використовує такі первинні документи (рис. 6.5).

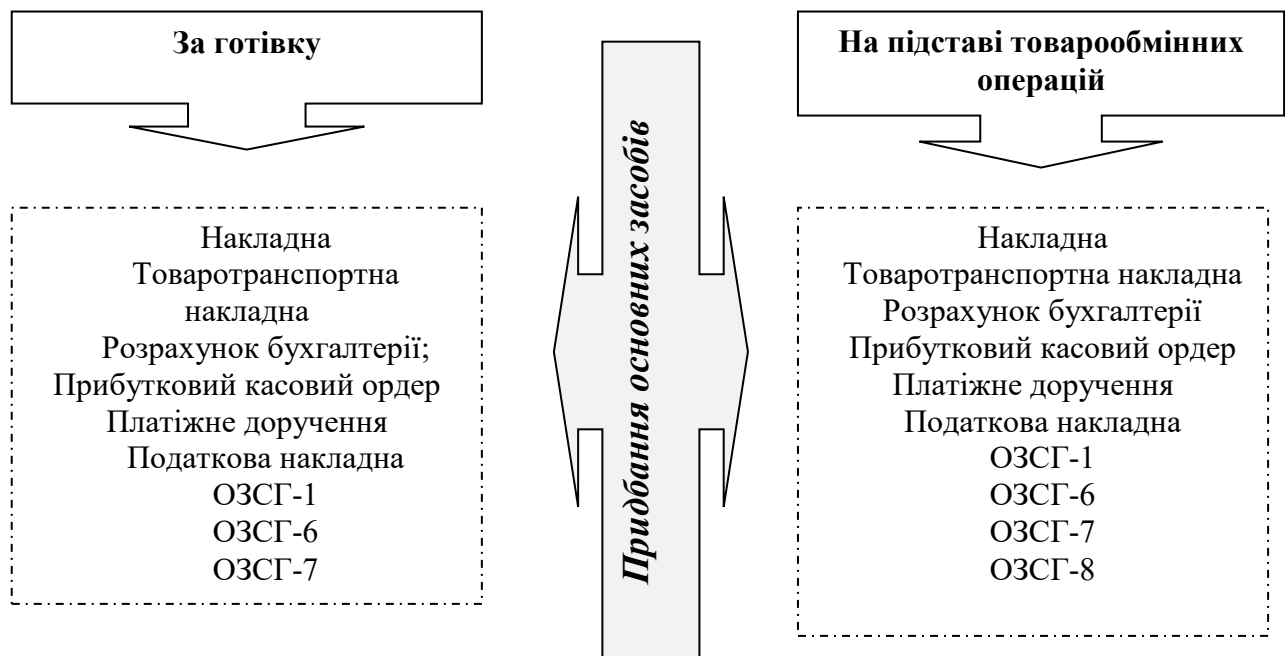


Рис. 6.5. Організація первинного обліку капітальних інвестицій у придбанні основних засобів на сільськогосподарських підприємствах

Джерело: [59; 69]

З моменту їхнього складання чи одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання документи проходять певний шлях, від якості організації проходження якого залежить своєчасність опрацювання документів і достовірність сформованих в обліку показників фінансової звітності.

Порядок руху документів від моменту їхнього складання чи одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання називається документообігом. Чим коротші будуть шляхи руху документів, тим швидше користувачі (внутрішні та зовнішні) зможуть отримати необхідну інформацію для прийняття рішень.

Кожне підприємство визначає напрями та обсяги документопотоків самостійно, враховуючи специфіку господарювання і структуру управлінського апарату.

Займається організацією документообігу на підприємстві головний бухгалтер, що розробляє правила та технологію обробки облікової інформації, яка включає такі основні етапи проходження документів: складання чи реєстрація первинних документів, які надійшли від інших суб'єктів господарювання; облікове оброблення документів; передача документів до архіву на зберігання.

Відображаються перераховані етапи документопотоку в спеціальному документі, що називається план (графік) документообігу. Вимоги, які стосуються порядку складання, подання до бухгалтерії і опрацювання документів, є для всіх підрозділів та служб підприємства обов'язковими [69].

Зафіксована в первинних документах інформація на підприємствах за технологією облікового процесу підлягає подальшій реєстрації та класифікації з метою її систематизації з тим, щоб у кінцевому підсумку стати окремою статтею балансу господарюючого суб'єкта.

Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів журнально-

ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № 390 встановлено ведення синтетичного обліку капітальних інвестицій у Журналі-ордері № 4Б с.-г. та аналітичного – у відомості № 4.8. с.-г, (додаток Н, Н1). Але дана відомість не в повному обсязі задовольняє вимоги користувачів, оскільки для оперативної управлінської інформації необхідно запровадити інформаційну конкретизацію робіт відповідних субрахунків третього порядку рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Для ведення синтетичного обліку довгострокових фінансових інвестицій передбачено Журнал № 4Б с.-г. Рєстром аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій є відомість № 4.9 с.-г. [73].

Для обліку довгострокових фінансових інвестицій використовується рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території України та за кордоном тощо.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

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

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування.

По дебету рахунку 14 відображають вартість придбаних довгострокових фінансових інвестицій, по кредиту – їх вибуття, зменшення вартості, а також одержання дивідендів, якщо облік ведеться за методом участі в капіталі (рис. 6.4).

Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства та у спільну діяльність обліковуються *за методом участі в капіталі*. Це метод обліку фінансових інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій

збільшується або зменшується залежно від фінансового результату діяльності об'єкту інвестування та від частки інвестора.

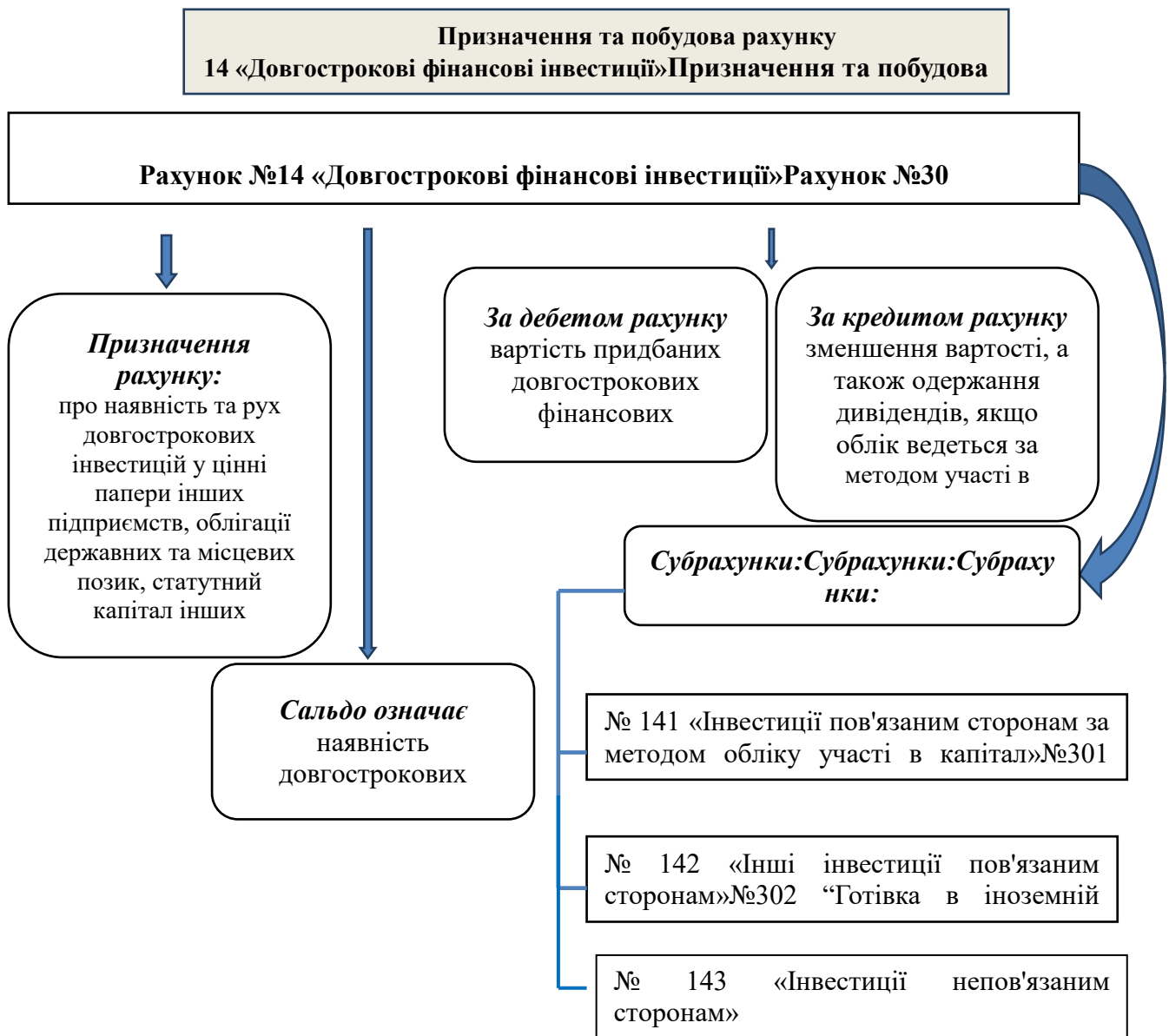


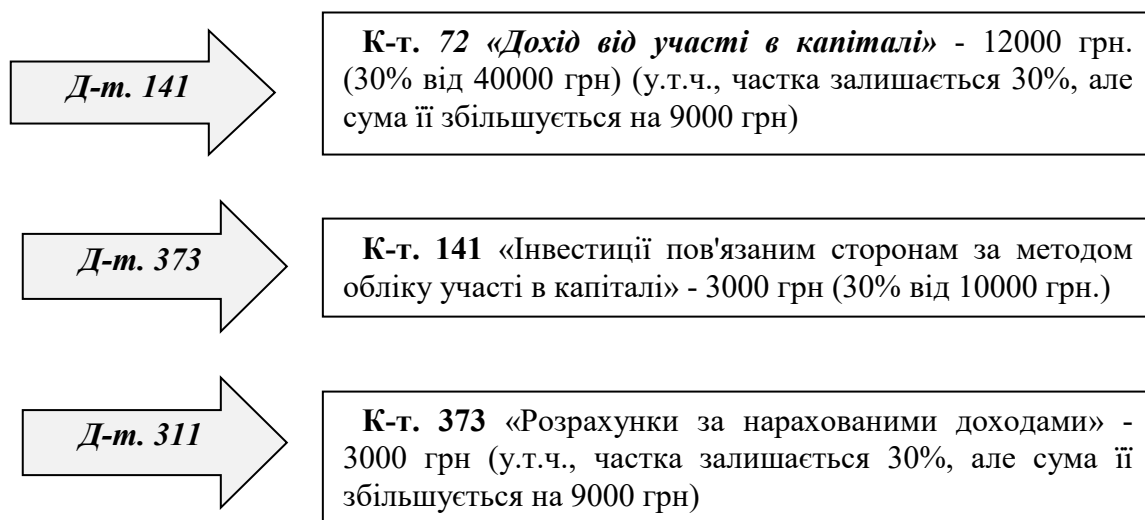
Рис. 6.4. Призначення та структура рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Розглянемо формування довгострокових фінансових інвестицій.

Припустимо, частка інвестора – 30%. Об'єкт інвестування отримав за звітний період прибуток 50000 грн.

Таким чином, інвестор не тільки отримає дивіденди, а й збільшить вартість своєї частки. За статутом на дивіденди виділяється 20% (10000),

решта (40000) – розподіляється між засновниками, тобто:

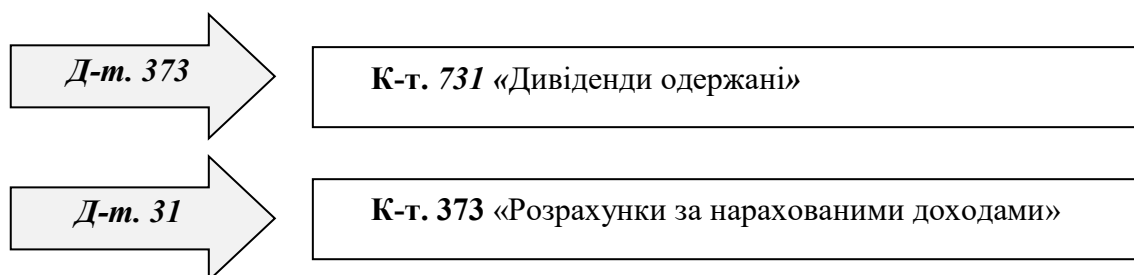


Якщо об'єкт інвестування отримав збитки вартість інвестицій зменшується 96 «Втрати від участі в капіталі» 141 (пропорційно до частки).

Якщо в такому випадку підприємство постійно отримує збитки, частка засновників при його ліквідації взагалі може дорівнювати 0.

Всі інші довгострокові фінансові інвестиції відображаються за *собівартістю*.

При цьому нарахування дивідендів відображається:



Купівля облігацій проводиться за ціною: номінальною; нижчою від номіналу (купівля з дисконтом); більшою від номіналу (купівля з премією).

Як правило, з дисконтом продаються облігації з малою відсотковою ставкою, а з премією – з високою відсотковою ставкою.

Типова кореспонденція рахунків з обліку довгострокових фінансових інвестицій відображена в таблиці 6.3.

Особливу увагу при обліку довгострокових фінансових інвестицій

варто приділити правильності відображення даних операції у формах фінансової звітності. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», до складу річної фінансової звітності суб'єкта господарювання, який працює на загальній системі оподаткування, входять [69;82]: Баланс (Звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал; Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід; Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду; Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачене відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або МСФЗ.

Таблиця 6.3

Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових фінансових інвестицій

№ з/п	Назва операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	4	5
1	Придбані довгострокові фінансові інвестиції	14	685
2	Сплачено грошові кошти за довгострокові фінансові інвестиції	685	311
3	Надійшли кошти на рахунок як дивіденди по інвестиціях	311	373
4	Переоцінка довгострокових фінансових інвестицій на дату балансу до справедливої вартості	14	746
5	Списується балансова вартість інвестицій, які реалізуються	971	14

Бухгалтерська інформація про стан інвестиційної діяльності (табл. 6.4) знаходить відображення у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та у Примітках до фінансової звітності.

Таблиця 6.4

Порядок розкриття бухгалтерської інформації про довгострокові інвестиції в Балансі (Звіті про фінансовий стан) та у Примітках до фінансової звітності

Вид інвестицій	Стаття	Код рядка	Рахунки Плану рахунків
Капітальні інвестиції	<i>Баланс (Звіт про фінансовий стан)</i>		
	Незавершені капітальні інвестиції	1005	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»
	<i>Примітки до фінансової звітності</i>		
	Капітальне будівництво	280	151 «Капітальне будівництво»
	Придбання (виготовлення) основних засобів	290	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300	153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»
	Придбання (створення) нематеріальних активів	310	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	320	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»
Довгострокові фінансові інвестиції	<i>Баланс (Звіт про фінансовий стан)</i>		
	«Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств»	1030	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
	«Довгострокові фінансові інвестиції: інші фінансові інвестиції»	1035	142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»
	<i>Примітки до фінансової звітності</i>		
	Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:		141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
	асоційовані підприємства	350	
дочірні підприємства	360		
спільну діяльність	370		

Інші фінансові інвестиції в:		
Частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380	142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»
акції	390	
облігації	400	
інші	410	

Джерело: [69]

У Балансі розкривається інформація про довгострокові інвестиції за загальними принципами розподілу господарських засобів (активів) суб'єктів господарювання на оборотні та необоротні та про капітальні інвестиції, а у Примітках до фінансової звітності наведена інформація щодо структури довгострокових інвестицій [69; 82].

6.3. Облік поточних фінансових інвестицій

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [134].

Сутність поточних фінансових інвестицій розглянуто у питанні 6.2. даного навчального посібника. Серед поточних фінансових інвестицій виділяють фінансові інвестиції, які для цілей фінансової звітності визначаються *еквівалентами грошових коштів*.

Для обліку поточних фінансових інвестицій призначено рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», що має такі субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів»;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

За дебетом рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом – зменшення їх вартості та вибуття (рис.6.5).

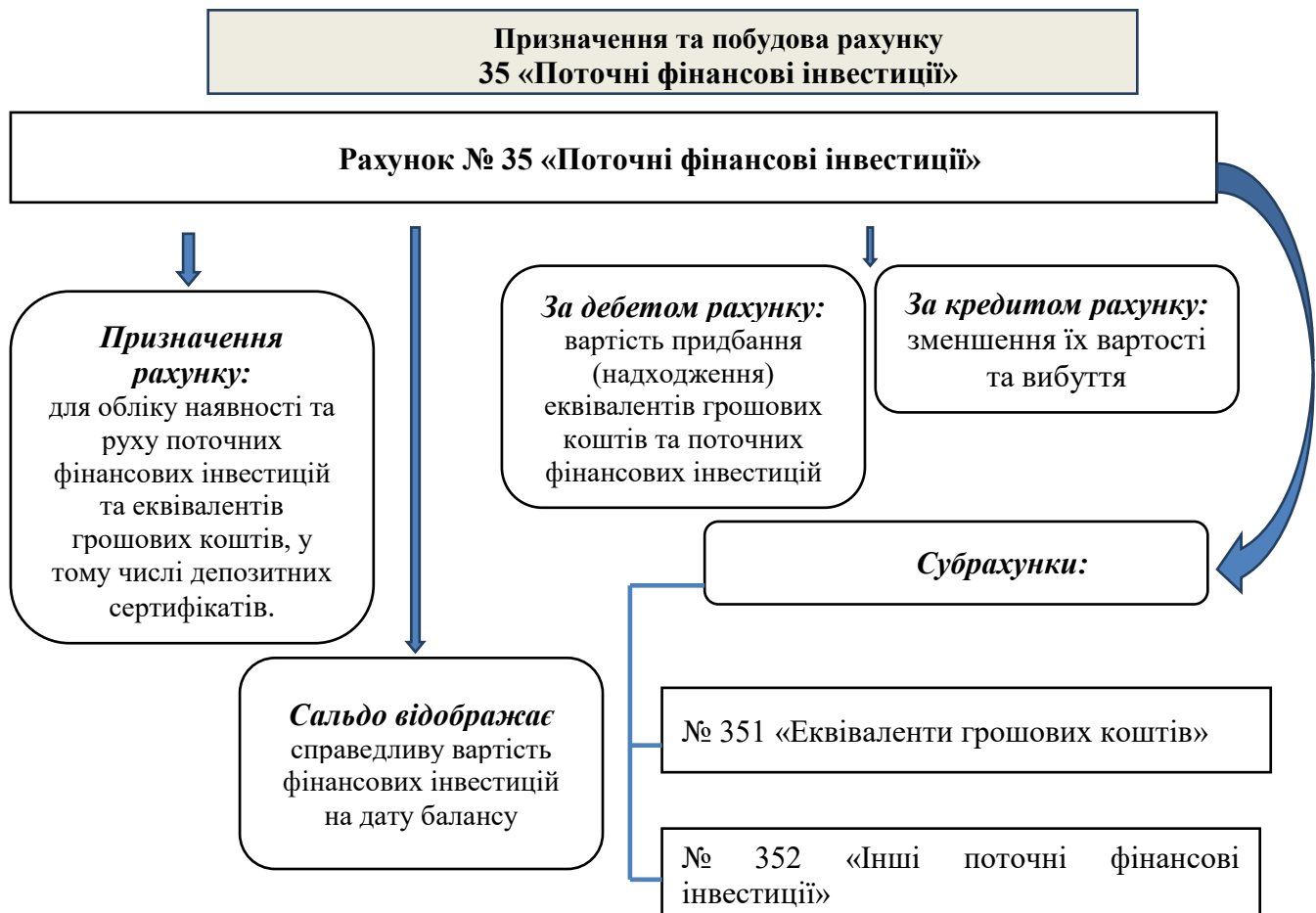
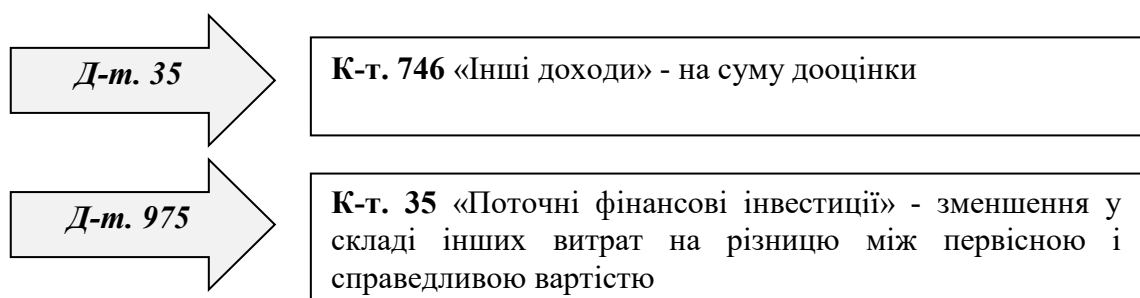


Рис. 6.4. Призначення та структура рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції»

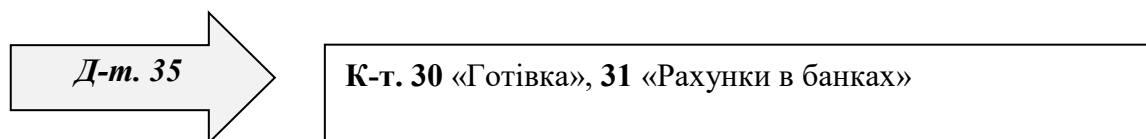
Дебетове сальдо відображає справедливу вартість фінансових інвестицій на дату балансу.

Сума зменшення балансової вартості фінансових інвестицій, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, за рахунок зменшення корисності відображається у складі інших витрат.

Сума збільшення балансової вартості фінансових інвестицій, які відображаються за справедливою вартістю, відноситься до інших доходів:



Погашення фінансових інвестицій грошовими коштами відображають записом:



Типова кореспонденція рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій на відображена в таблиці 6.5.

Таблиця 6.5

Кореспонденція рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій

№ пор.	Назва операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	4	5
1.	Оприбутковано інвестиції за вартістю придбання	35	68
2.	Проведено дооцінку інвестицій	35	746
3.	Списано собівартість реалізованих інвестицій	971	35
4.	Нарахований дохід від реалізації інвестицій	37	741
5.	Списано на фінансові результати собівартість реалізованих фінансових інвестицій	79	971
6.	Списано на фінансові результати дохід від реалізації фінансових інвестицій	741	79

Синтетичний облік операцій за рахунком 35 ведуть у Журналі 4 (розділі II) і Відомості 4.2. (додатки Н1; Н2; Н3)

Журнал 4 має два розділи. У розділі I зазначають суми оборотів за кредитом рахунків: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». У розділі II зазначають суми оборотів за кредитом рахунків 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції» та субрахунку 184 «Інші необоротні активи». До цього журналу відкривають відомості, в яких наводять

інформацію про сальдо на початок та кінець періоду й обороти за дебетом та кредитом окремих рахунків:

У Відомості 4.1 – рахунку 15;

У Відомості 4.2 – рахунків 14 та 35;

У Відомості 4.3 – рахунку 12.

Обороти за дебетом рахунків, які наведені в цьому журналі, але не відображені у відомостях, зазначають в інших журналах.

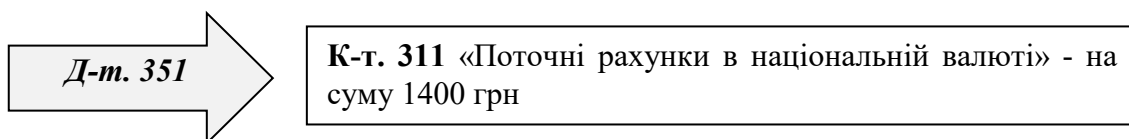
Розглянемо формування операцій щодо поточних фінансових інвестицій.

Приклад 1.

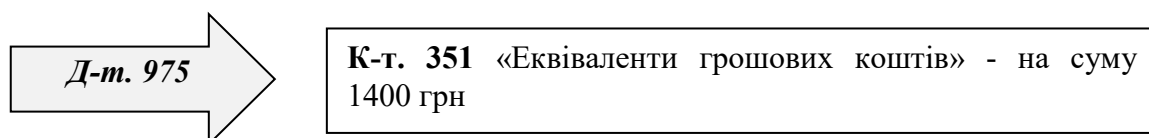
Підприємство 14.03.2020 року придбало ощадний сертифікат банку на пред'явника на суму 1400 грн з метою його подальшого продажу при зростанні ринкової вартості. За результатами торгів на фондовій біржі 18.06.2018 року вартість ощадного сертифіката банку зростає і становить 1900 грн. Підприємство продає зазначений сертифікат. Сплачено комісійну винагороду 70 грн брокерській конторі за здійснену реалізацію.

У бухгалтерському обліку реалізація ощадного сертифіката буде відображена так:

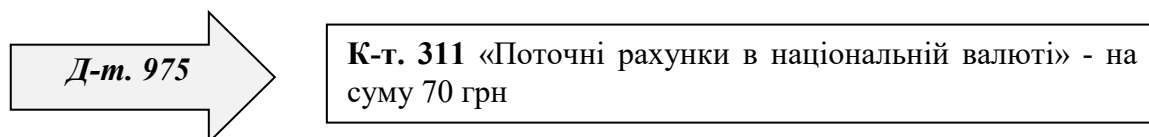
14.03.2020 року при придбанні ощадних сертифікатів здійснено депонування коштів банком



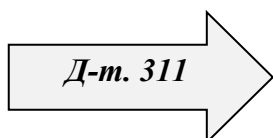
18.06.2020 року при реалізації сертифікатів списується їхня собівартість



18.06.2018 року сплачена комісійна винагорода брокерській конторі



18.06.2018 року, отримана виручка за реалізований сертифікат



К-т. 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» -
на суму 1900 грн

Питання для самоконтролю

1. Що таке фінансові інвестиції?
2. Як класифікують фінансові інвестиції відповідно до вимог П(С)БО 12?
3. Що являють собою еквіваленти грошових коштів?
4. На яких рахунках здійснюється облік фінансових інвестицій? Наведіть їх характеристику.
5. Які реєстри застосовуються для обліку фінансових інвестицій?
6. Як здійснюється облік поточних фінансових інвестицій?
7. Як здійснюється оцінка поточних фінансових інвестицій під час їх придбання?
8. Який порядок оцінки поточних фінансових інвестицій на дату балансу?
9. Опишіть порядок обліку операцій з продажу поточних фінансових інвестицій.
10. Які методи оцінки і обліку довгострокових фінансових інвестицій застосовуються згідно з П(С)БО 12?

Тестові завдання для самоконтролю

1. Для оцінки інвестицій за методом участі у капіталі суттєвий вплив інвестора має складати:
 - 1) 50 % акцій;
 - 2) 25 % акцій;
 - 3) 75 % акцій;
 - 4) понад 20 % акцій.

2. Вартість придбаних еквівалентів грошових коштів відображається:

- 1) ДТ 351;
- 2) ДТ 141;
- 3) КТ 351;
- 4) ДТ 352.

3. Довгострокові фінансові інвестиції боргового типу, якщо вплив інвестора не суттєвий, відображаються на рахунку:

- 1) 143;
- 2) 142;
- 3) 141;
- 4) 15.

4. Якщо вартість фінансових інвестицій, які оцінюються за справедливою вартістю, знижується на ринку, то інвестор виконує запис:

- 1) ДТ 97;
- 2) ДТ 95;
- 3) КТ 72;
- 4) ДТ 72.

5. Сума перевищення номінальної вартості боргових цінних паперів над вартістю, за якою випускаються на фінансовий ринок, - це:

- 1) дисконт;
- 2) премія;
- 3) аллонж;
- 4) аваль.

6. Уцінка вартості поточних інвестицій відображається такою

кореспонденцією рахунків:

- 1) ДТ 975 КТ 352;
- 2) ДТ 352 КТ 73;
- 3) ДТ 96 КТ 143;
- 4) ДТ 143 КТ 311.

7. Придбання пакету акцій в обліку відображається записами:

- 1) ДТ 14 КТ 311;
- 2) ДТ 14 КТ 73;
- 3) ДТ 373 КТ 73;
- 4) ДТ 14 КТ 373.

8. Якщо об'єкт інвестування (метод оцінки інвестицій за участю у капіталі) в поточному році отримав прибуток, то частка інвестора буде відображатися записами:

- 1) ДТ 141 КТ 72;
- 2) ДТ 143 КТ 72;
- 3) ДТ 96 КТ 141;
- 4) ДТ 96 КТ 143.

9. Амортизація дисконту при придбанні довгострокових фінансових інвестицій (оцінка інвестицій – за амортизованою собівартістю) в обліку відображається:

- 1) у складі доходів;
- 2) у складі витрат;
- 3) не відображається;
- 4) списується на фінансовий результат.

10. Якщо об'єкт інвестування (оцінка інвестицій за методом участі у капіталі) збільшив свій додатковий капітал, то балансова вартість ДФІ

у інвестора:

- 1) збільшиться;
- 2) зменшиться;
- 3) не зміниться;
- 4) зменшиться пропорційно питомій вазі частки інвестора.

11. Інформація про довгострокові фінансові інвестиції в балансі наводиться:

- 1) у складі необоротних активів;
- 2) у складі оборотних активів;
- 3) у складі витрат майбутніх періодів;
- 4) у складі поточних зобов'язань.

12. Основні принципи оцінки та відображення в обліку фінансових інвестицій визначаються:

- 1) П(С)БО 12;
- 2) П(С)БО 10;
- 3) П(С)БО 27;
- 4) П(С)БО 3.

13. Еквіваленти грошових коштів належать до:

- 1) поточних фінансових інвестицій;
- 2) довгострокових фінансових інвестицій;
- 3) капітальних інвестицій;
- 4) деривативів.

14. Фінансові інвестиції, придбані для продажу, на дату балансу оцінюються:

- 1) за справедливою вартістю;
- 2) за амортизованою собівартістю;

- 3) за первісною вартістю;
- 4) за методом участі в капіталі.

15. Метод обліку інвестицій, за якою балансова вартість збільшується або зменшується на суму збільшення та зменшення частки інвестора, - це:

- 1) метод обліку участі у капіталі;
- 2) метод амортизації собівартості;
- 3) метод справедливої вартості;
- 4) метод дисконтування.

16. Якщо підприємство-інвестор не має суттєвого впливу (наприклад, менше 20% голосів акцій, що дають право голосу) на об'єкт інвестування, то довгострокові фінансові інвестиції у такий об'єкт обліковуються на субрахунку:

- 1) 142;
- 2) 143;
- 3) 141;
- 4) 144.

17. Запис Дт 373 Кт 731 має такий зміст:

- 1) нараховано суму дивідендів до отримання;
- 2) визнано доходи від утримання облігацій;
- 3) здійснено до оцінку боргових цінних паперів;
- 4) здійснено уцінку боргових цінних паперів;

18. Уцінка довгострокових фінансових інвестицій на дату балансу в обліку відображається записом:

- 1) Дт 975 Кт 14;
- 2) Дт 14 Кт 73;

- 3) Дт 14 Кт 72;
- 4) Дт 952 Кт 14.

19. Визначення амортизованої собівартості фінансових інвестицій характерне для:

- 1) довгострокових інвестицій;
- 2) поточних інвестицій;
- 3) деривативів;
- 4) цінних паперів.

20. Вартість послуг брокера при придбанні поточних фінансових інвестицій:

- 1) включається до їх собівартості;
- 2) відноситься на адміністративні витрати;
- 3) відноситься на інші витрати операційної діяльності;
- 4) списується на зменшення сальдо нерозподіленого прибутку звітного періоду.

21. Облік поточних фінансових інвестицій ведеться на рахунку:

- 1) 22;
- 2) 35;
- 3) 14;
- 4) 15.

Практичні завдання

Задача 1. Підприємство «А» придбало 500 акцій підприємства «Б» на загальну суму 6000 грн. При цьому сплатило брокеру 200 грн. Підприємство має намір утримувати ці акції не більше року. Відобразити операції на рахунках обліку.

Задача 2. Підприємство придбало ощадний сертифікат банку на пред'явника на суму 1400 грн з метою його подальшого продажу при зростанні ринкової вартості. За результатами торгів на фондовій біржі вартість ощадного сертифіката банку зросла і становить 1900 грн. Підприємство продає зазначений сертифікат. Сплачена комісійна винагорода 70 грн брокерській конторі за здійснену реалізацію. Відобразити операції на рахунках обліку.

Задача 3. Об'єкт інвестування (частка інвестора – 30%, інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі) отримав за звітний період прибуток 50000 грн. За статутом на дивіденди виділяється 20% прибутку, решта – розподіляється між засновниками. Відобразити операції на рахунках обліку у підприємства - інвестора.

Задача 4. Об'єкт інвестування (частка інвестора – 52%, інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі) отримав за звітний період збиток 20000 грн. Відобразити операції зі зменшення балансової вартості інвестицій у підприємства-інвестора.

ТЕМА 7

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

7.1. Економічний зміст запасів

7.2. Оцінка виробничих запасів

7.3. Первинний та складський облік виробничих запасів

7.4. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів

Навчальна мета: розкрити відмінності понять «запаси» та «виробничі запаси», ознайомитись зі складом запасів, визначених нормативними документами; вивчити підходи до оцінки виробничих запасів за джерелами їх надходження і вибуття; засвоїти первинний облік руху виробничих запасів, а також порядок складського обліку; опанувати синтетичний та аналітичний облік.

Виховна мета: сформувати особистісні якості майбутніх фахівців з обліку та оподаткування, спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

7.1. Економічний зміст запасів

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання пов'язана з використанням ресурсів, серед яких вагоме місце займають виробничі запаси. Наявність запасів та їх ефективне використання є важливою передумовою успішного здійснення виробничого процесу сільськогосподарського підприємства, адже вони використовуються у повному обсязі і потребують абсолютного поновлення на наступні цикли виробництва. Облік, як складова інформаційного забезпечення системи управління підприємства, набуває стратегічного значення. Тому від належної організації обліку виробничих запасів залежить точність та об'єктивність показників фінансової звітності в частині визначення собівартості продукції, фінансового результату та

прибутку [116,с. 88].

Розкриваючи економічну сутність виробничих запасів, обґрунтуємо законодавчо визначене трактування терміну «запаси», оскільки зміст досліджуваної категорії не окреслено (рис. 7.1).



Рис. 7.1. Визначення категорії «запаси» у стандартах обліку

Джерело: [116, с. 89]

У Податковому кодексі України вказано, що запаси – це активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником-суб'єктом господарювання-економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням, та які складаються з сировини, призначеної для обслуговування виробництва, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції, що виготовлена на гірничому підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає

технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [115].

Основна увага у визначенні запасів приділяється поняттю «активи». За чинними нормативно-правовими актами, активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. При цьому 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 [116, с. 90].

Таким чином, запаси визнаються активом за відповідності певним ознакам (рис. 7.2).



Рис. 7.2. Визнання запасів активом

Джерело: [132]

Запаси підприємства належать до оборотних активів.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид), марка, сорт тощо [132].

Для цілей бухгалтерського обліку нормативними документами передбачена деталізація складових запасів (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Склад запасів, визначених нормативними документами обліку

П(С)БО 9 «Запаси»	Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку
сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб	виробничі запаси – належні підприємству запаси сировини і матеріалів (у тому числі сировини й матеріалів, які є в дорозі та в переробці), будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, паливо, тара й тарні матеріали, відходи основного виробництва
незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів	витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)
готова продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;	готова продукція підприємства
товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством (установою) з метою подальшого продажу	товарно-матеріальні цінності, що надійшли на підприємство з метою продажу
малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше одного року	малоцінні та швидкозношувані предмети, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів
поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання	поточні біологічні активи – поточні біологічні активи тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, а також худоба, вибракувана з основного стада й реалізована без ставлення на відгодівлю, тварини, прийняті від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури
	втрати від браку у виробництві
	напівфабрикати власного виробництва
	сільськогосподарська продукція

Джерело: [116, с. 91]

Вважаємо, що для цілей обліку *запасами* є активи, як складова матеріальних ресурсів, які беруть участь у господарських процесах (постачання, виробництва, реалізації) підприємства протягом року або одного операційного циклу (якщо він більше року), а також створені продукти праці [116, с. 91].

Враховуючи облікові аспекти змісту запасів, їх можна класифікувати за трьома ознаками (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Групування запасів за П(С)БО 9 «Запаси»

Ознаки групування	Вид запасів
Призначені для реалізації в умовах звичайної діяльності	Готова продукція, товари, продукція сільського і лісового господарства
Знаходяться в процесі виробництва з метою виробництва	Незавершене виробництво, напівфабрикати, брак у виробництві, молодняк тварин і тварини на відгодівлі
Призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, а також управління підприємством	Виробничі запаси, МШП

Джерело: [132]

Варто зауважити, що і в науковій літературі, і в нормативних документах не існує єдиного підходу до визначення поняття «виробничих запасів».

Так, у П(С)БО 9 «Запаси» не представлено чіткого та одзначного тлумачення терміну «виробничі запаси» для цілей бухгалтерського обліку. Проте, План рахунків конкретно вказує на їх склад та перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства.

Відповідно до Плану рахунків, такі рахунки, як 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та 25 «Напівфабрикати», не включаються до складу виробничих запасів, а обліковуються окремо [108].

Разом з тим, у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм

фінансової звітності рекомендується до статті балансу «Виробничі запаси» включати вартість МШП, сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, що споживаються в ході нормального операційного циклу [82].

Тому, на нашу думку, *виробничі запаси* – це матеріальні оборотні активи, які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства (рис. 7.3)

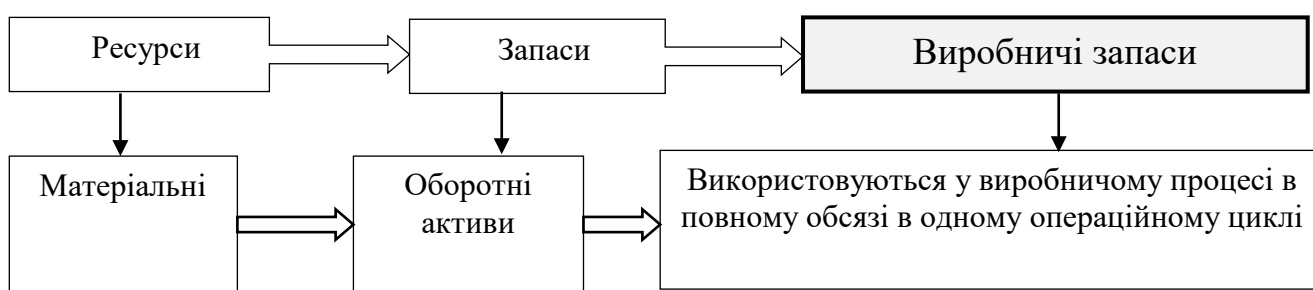


Рис. 7.3. Економічна сутність виробничих запасів

Джерело: [116, с. 93]

Таким чином, відповідно до нормативних документів, запаси – це сировина й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб.

До цієї групи включають також незавершене виробництво, готову продукцію, що вироблена на підприємстві і призначена для продажу, товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу, малоцінні та швидкозношувані предмети, тварини на вирощуванні і відгодівлі.

Класифікаційна характеристика запасів дозволяє розмежувати в їх складі виробничі матеріальні цінності, тобто такі, що підлягають переробці у

виробництві, споживаються в ньому, і товарні (готова продукція та товари), що призначені для продажу.

7.2. Оцінка виробничих запасів

Оцінка виробничих запасів підприємства є важливим інструментом, тому що забезпечує правдивість інформації бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності. Відомо, що оцінка запасів завжди пов'язується з грошовим вимірником. Запасам приділяється особлива увага, тому що вони становлять значну частку активів, а також їх оцінка впливає на валюту балансу, на собівартість виготовленої продукції, а отже, і на визначення фінансового результату діяльності [67, с. 690].

Під поняттям «оцінка» традиційно розуміється перетворення об'єктів бухгалтерського обліку в вартісний вигляд в грошовій одиниці для відображення їх загальної вартості в цілому по підприємству. За допомогою оцінки натуральні показники переводяться у вартісні [67, с. 690].

Відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси», оцінка виробничих запасів буде здійснюватися на таких трьох етапах:

- при надходженні,
- при списанні;
- на дату балансу [132].

Оцінка запасів при їх надходженні відбувається за фактом витрат на їх придбання у момент отримання.

Витрати на створення запасів і доведення їх до стану, в якому вони будуть придатні для використання за призначенням, складають *первісну вартість цих активів*.

Придбані виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка формується відповідно до джерел їх надходження (рис. 7.4).

Розглянемо методичні підходи до оцінки виробничих запасів за джерелами їх надходження, враховуючи норми Методичних рекомендацій з

бухгалтерського обліку запасів та П(С)БО 9 «Запаси».

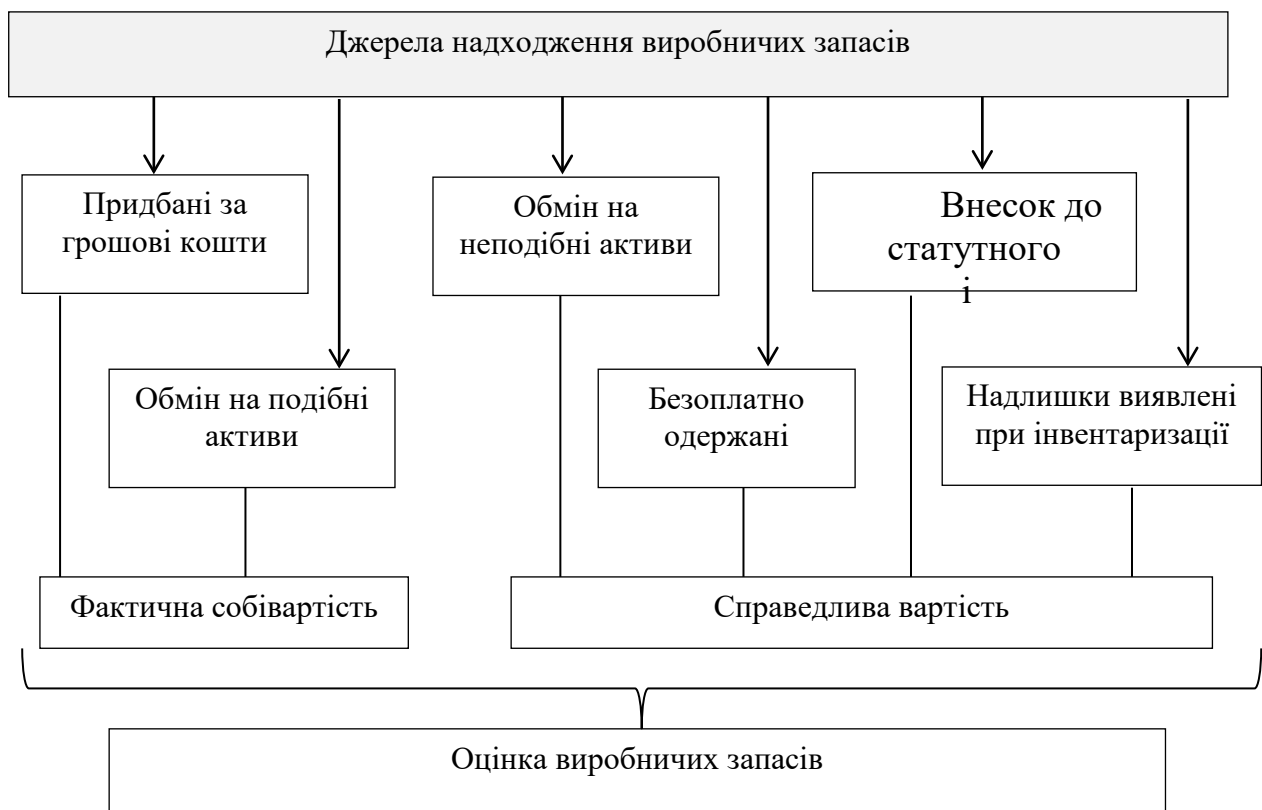


Рис. 7.4. Порядок формування первісної вартості виробничих запасів
Джерело: сформовано за [74]

Виробничі запаси, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, що виникли у зв'язку з придбанням підприємством запасів, зокрема:

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

- суми ввізного мита;

- транспортно-заготівельні витрати;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, втрати і нестачі запасів в межах норм природного

убутку, виявлені при оприбуткуванні придбаних запасів, що сталися при їх транспортуванні [74].

Не включаються до первісної вартості виробничих запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- проценти за користування позиками, крім запасів, які можуть бути визнані кваліфікаційним активом згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»;

- витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;

- курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси;

- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів;

- понаднормові втрати і нестачі запасів;

- витрати на збут;

- адміністративні 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 [74].

Наднормативні втрати і нестачі запасів або зіпсовані виробничі запаси, які виявлені під час оприбуткування і сталися при їх транспортуванні, оцінюються, виходячи з первісної вартості одиниці придбаних запасів, що визначається у порядку, наведеному у підпункті 2.2 Методичних рекомендацій [74].

Первісна вартість одиниці придбаних виробничих запасів, за якою вони відображаються у бухгалтерському обліку, визначається діленням фактичних витрат, що пов'язані з придбанням однорідних запасів, які надійшли однією партією, на загальну кількість придбаних запасів [74].

Виробничі запаси, придбані за іноземну валюту, оцінюються у валюті звітності із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операцій (дата визнання активів). Якщо оплата запасів в іноземній валюті передуює їхньому

надходженню, то оцінка запасів на дату їх оприбуткування здійснюється у валюті звітності із застосуванням валютного курсу на дату перерахування іноземної валюти [74].

Одним з видів витрат що формують первісну вартість запасів, придбаних за плату, є *транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ)* – це один з елементів витрат, який включається до первісної вартості, собівартості запасів, придбаних за плату. Підприємства транспорту транспортно-заготівельні витрати на заготівлю запасів (оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання), включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів, відображають на окремому субрахунку «Транспортно-заготівельні витрати» рахунка обліку запасів 20. Суму ТЗВ щомісяця розподіляють між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули, використані, реалізовані, безоплатно передані тощо за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка належить до запасів, що вибули, визначається, як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, що вибули. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначають окремо за кожною групою цінностей (наприклад, паливо, насіння, корми, тарні матеріали тощо). Середній відсоток ТЗВ розраховують відношенням суми ТЗВ на початок місяця і їх дебетового обороту за місяць до суми початкового сальдо та обороту за дебетом рахунків обліку матеріальних цінностей відповідної групи за обліковими цінами [74].

Виробничі запаси, що надійшли від постачальника і не відповідають критеріям визнання активу у зв'язку з невідповідністю стандартам, умовам угод, технічним умовам тощо, відображаються на позабалансових рахунках до узгодження ціни з постачальником за справедливою вартістю або ціною, вказаною в документах постачальника [74].

Первісною вартістю виробничих запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість. Формування

виробничої собівартості таких запасів здійснюється у порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [138; 74].

Якщо на момент оприбуткування виробничих запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, вони можуть оцінюватися та відображатися у бухгалтерському обліку за справедливою вартістю з наступним коригуванням до собівартості [74; 132].

Первісною вартістю виробничих запасів, що отримані як внесок до статутного (найового) капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість [33].

Справедлива вартість виробничих запасів визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств».

При визначенні справедливої вартості виробничих запасів підприємство може використовувати дані про:

а) останню ринкову ціну операцій з відповідними запасами (за умови відсутності суттєвих негативних змін в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

б) ринкові ціни на подібні активи, скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня незавершеного виробництва, для якого визначається справедлива вартість;

в) додаткові показники, які характеризують рівень цін на запаси [74].

Первісною вартістю виробничих запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість з урахуванням фактично понесених витрат на їх придбання [74].

Первісна вартість виробничих запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів (або запасів, що підлягають передачі). Якщо балансова вартість переданих запасів (або запасів, що підлягають передачі) перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість із

включенням різниці до витрат звітнього періоду [74; 132].

Первісною вартістю виробничих запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів [74].

Виробничі запаси, отримані у процесі ремонту і поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо, ліквідації основних засобів), оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена, виходячи з вартості подібних запасів при наявності їх на балансі підприємства, з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації. Витрати на ремонт отриманих матеріальних цінностей, які будуть використовуватися як запасні частини, витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням цих запасів у стан, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів), включаються до їх первісної вартості [74].

Первісна вартість виробничих запасів, що надійшли на склад від забракованих виробів та зворотних відходів виробництва, ліквідації основних засобів, визначається за чистою вартістю реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації, або в оцінці їх можливого використання [74].

Зворотні відходи виробництва – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо [74; 132].

Відходи, реалізація або використання яких у виробничому процесі не передбачається, активом не визнаються. Витрати на утилізацію цих відходів включаються до інших операційних витрат.

Виявлені у процесі інвентаризації надлишки запасів оприбутковуються за чистою вартістю реалізації запасів, якщо вони реалізуються, або в оцінці можливого використання запасів, якщо вони використовуються на самому підприємстві [74].

Сутність методики оцінки запасів при надходженні згідно з П(С)БО 9 «Запаси» представлено в таблиці 7.3.

Таблиця 7.3

Оцінка запасів за джерелами надходження

Оцінка	Сутність
За первісною вартістю	- придбані за плату: при оцінці враховується сукупність витрат, до яких належать: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
	- виготовляються власним силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати»
	- внесені до статутного капіталу підприємства: визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
	- одержаних підприємством безоплатно: визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
	- придбаних у результаті обміну на подібні запаси: дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду
	- придбані в обмін на неподібні запаси: визнається справедлива вартість отриманих запасів

Джерело: [74; 132]

Вибуттям запасів є не тільки вибуття їх з підприємства у результаті реалізації. Вибуттям прийнято вважати також передачу матеріалів на виробництво, переміщення готової продукції зі структурного підрозділу на

склад, інше вибуття, обмін тощо (рис. 7.5).

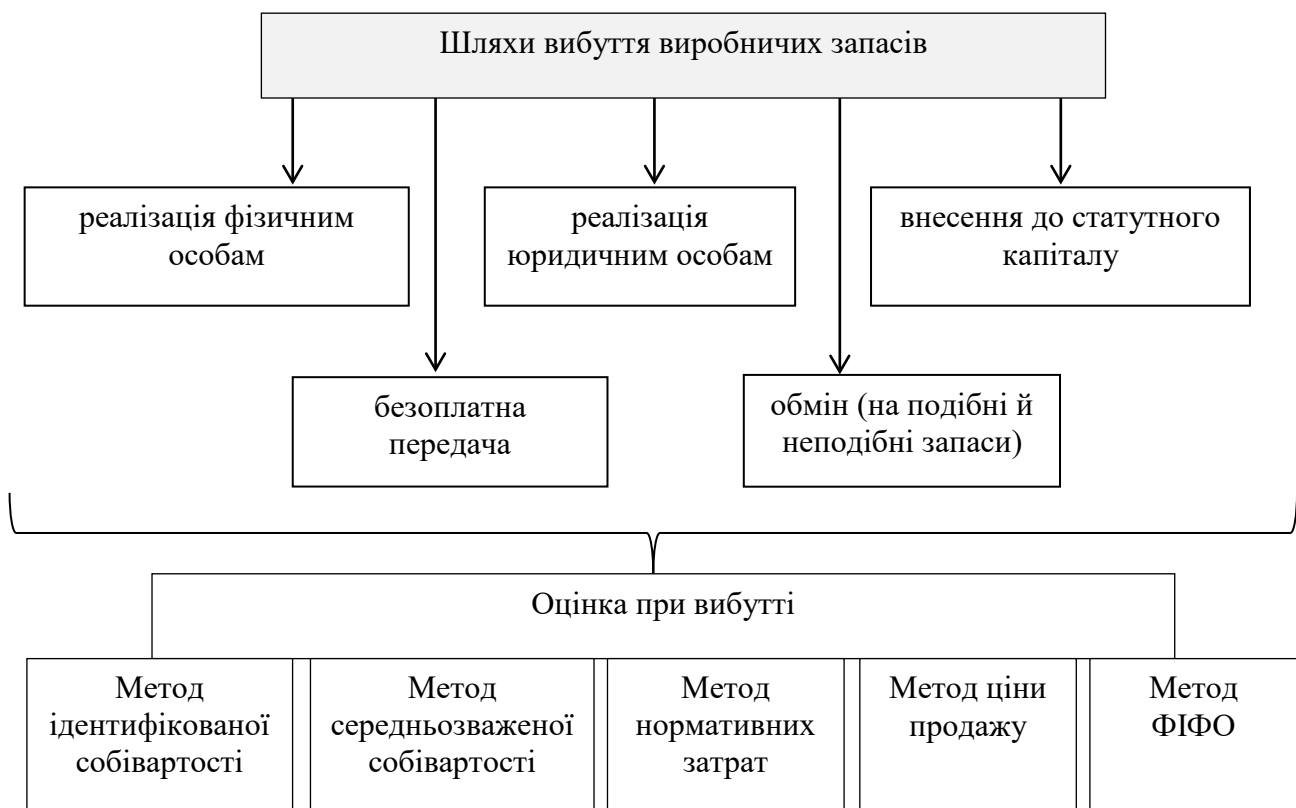


Рис. 7.5. Шляхи вибуття виробничих запасів та методи їх оцінки

Джерело: [132]

Отже, у бухгалтерському обліку застосовується *п'ять таких методів оцінки вибуття запасів*: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів ФІФО, за нормативними витратами, за ціною продажу.

Для виробничих запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Оцінка відпущених виробничих запасів за ідентифікованою собівартістю може застосовуватися підприємством у випадку, якщо запаси не замінюють один одного, або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо) [74].

Метод оцінки за середньозваженою собівартістю виробничих запасів

передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття [74].

Оцінка виробничих запасів за методом ФІФО 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 [74].

Метод нормативних затрат при оцінці вибуття виробничих запасів базується на застосуванні затверджених підприємством норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Норми розраховуються з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних підприємство повинно регулярно аналізувати відхилення від норм та у разі необхідності переглядати встановлені норми [74].

Оцінка готової продукції (робіт, послуг) за нормативними затратами на дату балансу коригується до фактичної виробничої собівартості [74].

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо застосування інших методів оцінки вибуття запасів не виправдано) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітньому місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажної (роздрібною) вартості одержаних у звітньому місяці товарів [74].

В таблиці 7.4 представлено узагальнення методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті.

Таблиця 7.4

Методи оцінки вибуття виробничих запасів та їх сутність

Оцінка	Сутність
1	2
За ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці продукції	Оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного
За середньозваженою собівартістю	Оцінка проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітньому місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітньому місяці запасів
За собівартістю 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
За ціною продажу	Оцінка заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів
За нормативними витратами	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.

Джерело: [74; 132]

На дату балансу запаси повинні оцінюватися за найменшою з таких двох вартостей: первісною або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації – це чиста сума, яку очікують отримати після продажу запасу. Вона обчислюється так: ціна продажу мінус витрати на продаж мінус витрати на завершення виробництва.

7.3. Первинний та складський облік виробничих запасів

Первинний облік виробничих запасів регулюється рядом нормативних документів, серед яких: Наказ про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів [100]; Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [163]; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [74]; Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств [161].

Сільськогосподарські підприємства використовують спеціалізовані, а також деякі типові форми документів (табл. 7.5).

Таблиця 7.5

Основні типові форм первинних документів для обліку виробничих запасів, що використовуються сільськогосподарськими підприємствами

№ форми	Назва форми
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
М-2	Довіреність
М-2а	Акт списання бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей
М-4	Прибутковий ордер
М-5	Товарно-транспортна накладна
М-6	Товарно-транспортна накладна
М-7	Акт про приймання матеріалів
ВЗСГ-1	Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей
ВЗСГ-2	Лімітно-забірна картка на отримання запасних частин
ВЗСГ-3	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин
ВЗСГ-4	Акт витрати насіння і садивного матеріалу
ВЗСГ-5	Акт на списання виробничого та господарського інвентаря
ВЗСГ-6	Відомості дефектів на ремонт машин
ВЗСГ-7	Товарна накладна

ВЗСГ-8	Накладна (внутрішньогосподарського призначення)
ВЗСГ-9	Відомість витрати кормів
ВЗСГ-10	Книга складського обліку

Джерело: [161]

Оприбуткування товарно-матеріальних цінностей від постачальників можливе за *рахунками-фактурами* при умові додання до них підтверджуючих документів.

Документами, що підтверджують оплату, можуть бути платіжне доручення, розрахунковий чек, касовий чек, розрахункова квитанція, виписка з карткового рахунку, квитанція до прибуткового касового ордера тощо, тобто будь-який документ, що підтверджує перерахування коштів контрагенту.

При цьому рахунок-фактура (інвойс) буде належно оформленим тільки в тому випадку, коли він міститиме реквізити, які дають можливість ідентифікувати господарську операцію та її учасників, зокрема:

- назву підприємства, від імені якого складено рахунок-фактуру;
- назву контрагента;
- зміст та обсяг господарської операції,
- одиницю виміру господарської операції;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь в оформленні рахунка-фактури.

З метою контролю надходження і оприбуткування товарно-матеріальних цінностей від постачальників бухгалтерія або відділ постачання (якщо він є) ведуть *журнал обліку вантажів*, що надійшли (форма № М-1). Заповнюють журнал на підставі первинних документів по надходженню товарно-матеріальних цінностей. В ньому роблять також відмітки про запитання, що пов'язані з розшуком вантажів, які не надійшли.

Разовий відпуск ТМЦ для використання або переміщення у самому господарстві здійснюють за *накладними (внутрішньогосподарського призначення)* (форма ВЗСГ-8). Накладну, як правило, виписують в двох

примірниках, один з яких передають на склад, а другий залишають в одержувача цінностей .

При систематичному відпуску матеріалів замість разових накладних використовують нагромаджувальні документи – *лімітно-забірну карту* на одержання матеріальних цінностей (форма ВЗСГ-1, ВЗСГ-2). Вона виписується на строк в межах місяця. В ній зазначається ліміт, в межах якого можуть бути відпущені матеріали.

Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів (форма ВЗСГ-3) складають для списання з підзвіту у виробництво на відповідні культури мінеральних та органічних добрив і хімікатів. Акт складає агроном після внесення добрив. До нього додають лімітно-забірні карти, накладні та інші документи, за якими одержано цінності.

Акт на списання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма ВЗСГ-5) призначений для списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, які стали непридатними.

Відпуск матеріальних цінностей покупцям здійснюють за *товарно-транспортними накладними*, які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців. Оформляють накладні у встановленому порядку.

Для обліку МШП використовують рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, а також відповідні облікові реєстри: Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів; Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів; Акт на списання інструментів (пристосування) та обмін їх на придатні; Відомість обліку видачі (проведення) спецодягу, спецвзуття і запобіжного пристосування; Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів [62].

На кожний вид заготовлених і прийнятих кормів комісія складає *Акт прийняття грубих і соковитих кормів* в двох примірниках [62].

Корми, згодовані тваринам внаслідок випасу, в бухгалтерських реєстрах не оприбутковуються. Кількість згодованих у такий спосіб кормів визначає агрономічна та зоотехнічна служба шляхом зважування зеленої маси з контрольних ділянок. На основі цього складають *Акт на оприбуткування пасовищних кормів* [62].

Всі документи про рух кормів після перевірки і запису їх даних в *Книгах складського обліку* і *Журналі обліку затрат кормів* передають в бухгалтерію господарства.

Документи надходять до бухгалтерії, де вони підлягають перевірці за змістом господарських операцій і правильністю їх оформлення (перевіряється наявність реквізитів, підписів, правильність арифметичних підрахунків) щодо законності операцій.

Щомісяця в строки, передбачені графіком документообігу, матеріально відповідальні особи складають *Звіт про рух матеріальних цінностей* у двох примірниках і разом із підтверджувальними документами передають до бухгалтерії. Після перевірки другий примірник звіту, підписаний бухгалтером, повертають матеріально відповідальній особі. Звіт про рух матеріальних цінностей складають окремо за кожним синтетичним рахунком (субрахунком). Матеріально відповідальні особи заповнюють тільки кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють в бухгалтерії згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати» [132; 138].

Основні типові форм первинних документів для обліку виробничих запасів, що використовуються сільськогосподарськими підприємствами представлено у (додатках П, П1, П2, П3, П4, П5, П6, П7).

Синтетичний та аналітичний облік оборотних засобів ведеться відповідно до тих форм бухгалтерського обліку, які передбачені обліковою політикою аграрного підприємства, найбільшого розвитку серед яких, поруч із журнал-головною та меморіально-ордерною, набули журнально-ордерна та автоматизована форми (рис. 7.6).

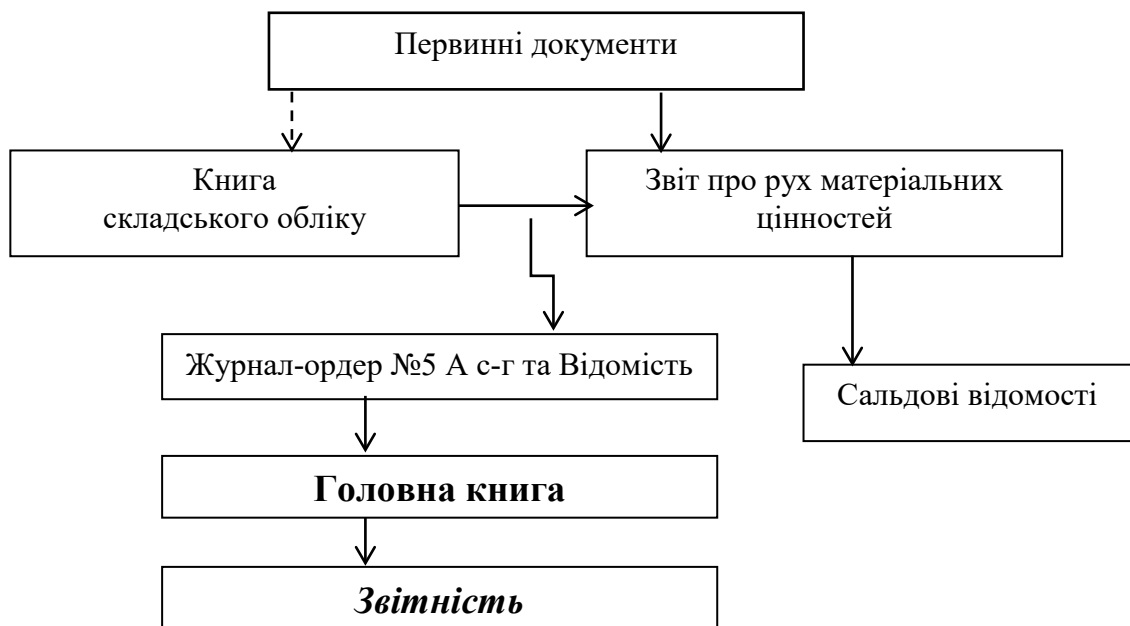


Рис. 7.6. Послідовність документального оформлення руху виробничих запасів

Джерело: [7, с. 456]

Запаси сільськогосподарських підприємств зберігаються в центральних складах, коморах бригад, ферм та в інших місцях зберігання (овочесховищах, траншеях, буртах тощо). При віддаленості підприємств від залізничних станцій можуть створюватися експедиторські склади. В центральних складах зосереджено основні запаси паливного матеріалу, кормів, готової продукції для реалізації, запасних частин, мінеральних добрив, будівельних та інших матеріалів, закуплених у постачальників. Через центральні склади запаси розподіляються між виробничими підрозділами сільськогосподарського підприємства з обов'язковим документальним оформленням.

Нині актуальними є декілька варіантів обліку виробничих запасів бухгалтерії підприємства:

- *сортівий* – кожен вид виробничих запасів обліковують як у натуральному, так і в грошовому виразі. Роблять це в картці аналітичного обліку;

- *партіонний* – запаси групують у партії за номенклатурними номерами, і формується склад, на який складають оборотні відомості в

натуральному і грошовому виразі;

– *сальдовий* – метод характеризується складанням карток складського обліку, за допомогою яких працівники бухгалтерії періодично роблять звірку даних зі складом [184, с. 896].

Матеріали на складах розміщують по секціях, а в них – за окремими групами і типами, сортами, розмірами, в штабелях, на стелажах, полицях і тощо.

Розробка облікової номенклатури виробничих запасів передбачає визначення одиниці обліку запасів за найменуваннями, одиниці виміру з урахуванням якісних характеристик, призначення, походження.

У зерно-, насіннесховищах тощо секції повинні бути відокремлені герметичною перегородкою, що виключає можливість змішування продукції різних видів, сортів і репродукцій.

У місцях зберігання прикріплюють спеціальні ярлики з назвою та характеристикою певного виду продукції й матеріалів, а в необхідних випадках – і призначенням, яке виписуються безпосередньо комірником.

Нафтопродукти, включаючи відпрацьовані, зберігаються на спеціально обладнаних нафтоскладах чи стаціонарних пунктах заправки машин, мінеральні добрива – на складах відповідно до встановлених правил.

Облік руху виробничих запасів на складах (у коморах) здійснює матеріально відповідальна особа (завідувач складу, комірник та інші).

Облік наявності та руху виробничих запасів на складах ведеться в Книзі складського обліку або картках складського обліку матеріалів, які видають матеріально відповідальним особам під розписку. Записи у Книгу чи картки складського обліку здійснює матеріально – відповідальна особа на основі первинних документів. В цій Книзі завідуючий складом відкриває окремі сторінки на кожен вид продукції.

Вкінці місяця на основі записів до Книги чи карток складського обліку

та первинних документів про надходження та вибуття виробничих запасів завідувачі складами складають в двох примірниках Звіт про рух матеріальних цінностей. Звіт, відповідно до графіка документообороту, разом з первинними документами передається до бухгалтерії. Один примірник Звіту після перевірки повертається матеріально-відповідальній особі, інший – залишається в бухгалтерії і є підставою для записів в реєстри синтетичного та аналітичного обліку. Звіт 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.

7.4. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів

Для бухгалтерського обліку виробничі запаси класифікують за такими групами:

1) виробничі запаси – сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

2) малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

Для організації синтетичного обліку наявності і руху виробничих запасів призначено рахунки 20 «Виробничі запаси» і, відповідно, рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» [32].

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі, сировини й матеріалів, які знаходяться в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів

сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва. Відтак, аналітичний облік ведеться за видами виробничих запасів, місцями зберігання, а також може узагальнюватись за однорідними групами [32].

Суб'єкти господарювання до рахунку 20 «Виробничі запаси» можуть відкривати такі субрахунки [32]:

– 201 «Сировина й матеріали» – призначений для відображення наявності та руху сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні (забудовники облік будівельних матеріалів і конструкцій ведуть на субрахунку 205 «Будівельні матеріали»), а також допоміжних матеріалів, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі;

– 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» – для обліку наявності та руху напівфабрикатів, що купуються, 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;

– 203 «Паливо» – створений для обліку палива (нафтопродуктів, твердого палива, мастильних матеріалів). Тут також обліковують оплачені талони на нафтопродукти і газ;

– 204 «Тара й тарні матеріали» – функціонує для обліку наявності і руху всіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо);

– 205 «Будівельні матеріали» – передбачений для відображення руху 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;

– 206 «Матеріали, передані в переробку» – використовується для обліку матеріалів, переданих в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Передані в переробку матеріали списують в дебет субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку». Витрати по переробці (оплата виконаних робіт, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування та інші) відносять в дебет рахунку 23 «Виробництво». На нього списують вартість переробленої сировини. Одержану продукцію з переробки оприбутковують з кредиту рахунку 23 «Виробництво» в дебет рахунку 26 «Готова продукція»;

– 207 «Запасні частини» – призначений для обліку придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструмента, а також автомобільних шин у запасі та обороті. Облік ведуть за номерами. При заміні вартість нових шин списують на витрати. Зняті шини, придатні для відновлення, оприбутковують в дебет субрахунку 207 «Запасні частини», а непридатні для відновлення – в дебет субрахунку 209 «Інші матеріали». Шини, що були в експлуатації і підлягають відновленню, обліковують окремо від нових. Автомобільні шини, які знаходяться на колесах автомобілів, включені в ціну машини і обліковуються в складі основних засобів;

– 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» – створений для узагальнення даних про мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Біопрепарати, медикаменти і

хімікати обліковують в бухгалтерії в грошовому виразі. Кількісний їх облік ведуть працівники ветеринарної служби в окремій книзі. Проведення профілактичних прищеплень реєструють в журналі (форма № 2-вет.). Списують біопрепарати і медикаменти по актах, які складають на підставі записів у амбулаторному журналі. Дефіцитні лікарські засоби, а також ліки, які містять отруйні і сильнодіючі засоби, повинні списуватися індивідуально по рецепту. Порядок обліку медикаментів і біопрепаратів визначено спеціальною інструкцією. Ветеринарний працівник щомісяця складає і подає в бухгалтерію звіт про рух біопрепаратів і медикаментів;

– 209 «Інші матеріали» – використовується для обліку бланків суворого обліку (за вартістю придбання), відходів 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.

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» - існує для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух МШП, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів. Видані предмети зі складу в експлуатацію списують за кредитом рахунку 22 і відносять в дебет затратних та інших рахунків. Знос не нараховують. По предметах, що передані в експлуатацію, ведуть позасистемний облік і контроль, порядок якого встановлюється на підприємстві. Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених виходячи з потреб підприємства [32].

Рахунки є активними: за дебетом відображаються надходження певних об'єктів, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо (рис. 7.7) [32].

Призначення та побудова рахунку 20 «Виробничі запаси»



Рис. 7.7. Призначення та структура рахунку 20 «Виробничі запаси»

Джерело: сформовано за [32]

Характеристику рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» представлено на рис. 7.8.

Дт	22 «МШП»	Кт
С-до на початок		
Надходження		Вибуття
С-до на кінець		

Рис. 7.8. Характеристика рахунку 22 «МШП»

Джерело: сформовано за [32]

Кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів та готової продукції відображена в таблиці 7.6.

Таблиця 7.6

Кореспонденція рахунків з обліку надходження та вибуття запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
<i>Надходження виробничих запасів за наступною оплатою</i>			
1	Оприбутковано запаси, придбані від постачальника	20, 22	63
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	63
3	Відображено витрати на транспортування виробничих запасів	20	63
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	63
<i>Надходження виробничих запасів за попередньою оплатою</i>			
5	Здійснено попередню оплату за товарно-матеріальні цінності	371	31
6	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
7	Оприбутковано запаси, придбані від постачальника	20, 22	63
8	Списано суму податкового кредиту з ПДВ	644	63
9	Проведено залік заборгованості	63	371
<i>Отримання запасів в якості внеску до статутного капіталу</i>			
10	Відображено розмір статутного капіталу при його формуванні	40	46
11	Відображено отримані від учасників виробничі запаси	20,22	46
12	Оприбутковано безоплатно отримані виробничі запаси	20,22	716
13	Отримано готову продукцію з виробництва	27	23
14	Відпущено запаси на потреби виробництва	23	20, 22
15	Відпущено запаси на капітальне будівництво	15	20, 22
16	Відпущено запаси на загальновиробничі потреби	91	20, 22
17	Відпущено запаси на адміністративні потреби	92	20, 22
18	Відпущено запаси для забезпечення збуту продукції	93	20, 22
19	Відпущено запаси на утримання об'єктів соціально-культурного та житлово-комунального призначення	949	20, 22
21	Реалізовано виробничі запаси	943	20, 22
22	Внесено запаси до статутного капіталу іншого підприємства	14	20, 22
23	Списано нестачу товарно-матеріальних цінностей, виявлену під час інвентаризації	947	20, 22
24	Списано товарно-матеріальні цінності, що загинули внаслідок надзвичайних подій	99	20, 22
25	Безоплатно передані товарно-матеріальні цінності	949	20, 22

Дані про рух та наявність виробничих запасів узагальнюють у Журналі-

ордері №5 А с.-г. та Відомості аналітичного обліку запасів. Одночасно із записами у Журнал і Відомість, проводять записи у Звіти про витрати та вихід продукції (по об'єктах витрат) та сальдові відомості.

Кредитові обороти по синтетичних рахунках (субрахунках) з обліку виробничих запасів і МШП з Журналу-ордеру №5 А с.-г. переносять в Головну книгу.

Аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії підприємства ведуть у сальдових відомостях на підставі перевірених та протаксованих Звітів про рух матеріальних цінностей.

Підсумки залишків за синтетичними рахунками (субрахунками) сальдової відомості звіряють із даними про залишки матеріальних цінностей, відображених у Журналі-ордері №5 А с.-г. та відомості (дебет рахунків) у розрізі матеріально-відповідальних осіб.

Залишки виробничих запасів і МШП у Журналі-ордері № 5 А с.-г. та відомості зіставляють із підсумковими даними сальдових відомостей за кожним синтетичним рахунком (субрахунком).

Питання для самоконтролю

1. Поняття та класифікація виробничих запасів. Завдання їх обліку за П(С)БО 9 «Запаси».
2. Оцінка запасів.
3. Документальне оформлення надходження та вибуття виробничих запасів.
4. Складський облік виробничих запасів.
5. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів.
6. Інвентаризація запасів і відображення в обліку її результатів.

Тестові завдання для самоконтролю

1. **За якою вартістю зараховують на баланс підприємства придбані або виготовлені виробничі запаси?**

- 1) первісною вартістю;
- 2) чистою вартістю реалізації;
- 3) справедливою вартістю;
- 4) ваша відповідь.

2. Запаси визнаються активами, коли: 1) підприємство отримує прибуток від їх використання; 2) їх вартість може бути достовірно визначена. Яке з цих тверджень є правильним?

- 1) друге;
- 2) обидва;
- 3) перше;
- 4) жодне.

3. Для запасів, одержаних підприємством безоплатно, первісною вартістю є справедлива вартість, тобто сума:

- 1) за якою може бути здійснено обмін запасів у результаті операції між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами;
- 2) за якою можуть бути придбані запаси у інших зацікавлених сторін;
- 3) за якою вже були раніше придбані аналогічні запаси;
- 4) за якою запаси можуть бути отримані в обмін на подібні активи.

4. Яке з визначень правильне для оцінки вибуття запасів за методом ФІФО?

- 1) «першим прийшов - першим пішов»;
- 2) «першим прийшов - останнім пішов»;
- 3) «останнім прийшов - першим пішов»;
- 4) «останнім прийшов - останнім пішов».

5. Чи відносяться до запасів малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)?

- 1) так, але тільки ті малоцінні предмети, що використовуються

протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

2) так, усі малоцінні активи відносяться до запасів;

3) ні, малоцінні активи цілком відносяться до необоротних матеріальних активів;

4) так, але тільки ті МШП, що одразу списуються на витрати виробництва.

6. Як обліковуються виробничі запаси в бухгалтерії підприємства?

1) у натурально-кількісному і вартісному виразі;

2) у натурально-вартісному виразі;

3) у натурально-кількісному виразі;

4) у вартісному виразі.

7. Як можуть оцінюватися запаси при вибутті відповідно до вітчизняних положень (стандартів) бухгалтерського обліку?

1) за цінами продажу, нормативними цінами, середньозваженій собівартості, за методом ФІФО та за методом ідентифікованої собівартості;

2) за середньозваженою собівартістю;

3) за цінами продажу;

4) тільки за методом ФІФО.

8. При оплаті рахунку-фактури постачальника на поставку матеріалів без попереднього отримання робиться проводка:

1) Дт 371 Кт 311;

2) Дт 201 Кт 631;

3) Дт 631 Кт 311;

4) Дт 311 Кт 201.

9. Який рахунок дебетується при перерахуванні коштів транспортній організації за доставку матеріалів?

- 1) «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
- 2) «Поточний рахунок в національній валюті»;
- 3) «Сировина і матеріали»;
- 4) «Будівельні матеріали».

10. Яка кореспонденція рахунків складається при безготівковому погашенні заборгованості постачальникам і підрядникам за отримані малоцінні та швидкозношувані предмети?

- 1) Дт 631 Кт 311;
- 2) Дт 631 Кт 22;
- 3) Дт 22 Кт 311;
- 4) Дт 22 Кт 631.

11. У постачальника – неплатника ПДВ придбано запаси на суму 360 грн. За доставку транспортній організації сплачено 42 грн (в т. ч. з ПДВ). В обліку запаси будуть відображені в оцінці:

- 1) 395 грн;
- 2) 402 грн;
- 3) 360 грн;
- 4) 368,40 грн.

12. Складський облік виробничих запасів організовується з використанням:

- 1) картотеки складського обліку;
- 2) журналу складського обліку;
- 3) накладних, що посвідчують оприбуткування запасів у склад;
- 4) звіту про рух ТМЦ.

13. Метод ідентифікованої собівартості оцінки запасів застосовується:

- 1) при оцінці запасів, що відпускаються для спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють одне одного;
- 2) при оцінці запасів на дату балансу;
- 3) лише при оцінці запасів у торгівлі;
- 4) якщо попередньо використовувався нормативний метод оцінки вибуття запасів.

14. До МШП належать предмети, які використовуються протягом:

- 1) не більше 1 року або нормального операційного циклу, якщо він більше 1 року;
- 2) не більше одного року;
- 3) нормального операційного циклу;
- 4) не менше одного року.

15. Придбані (отримані), виготовлені запаси зараховують на баланс підприємства за:

- 1) первісною вартістю;
- 2) плановою вартістю;
- 3) закупівельною вартістю;
- 4) ідентифікованою собівартістю.

16. Запаси відображаються в балансі у складі:

- 1) оборотних активів;
- 2) необоротних активів;
- 3) власного капіталу;
- 4) забезпечень.

17. Склад фактичних витрат, що становлять первісну вартість матеріальних ресурсів (матеріалів, товарів тощо), які прибрало підприємство, визначається:

- 1) у П(С)БО № 9 «Запаси»;
- 2) у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- 3) у П(С)БО № 16 «Витрати»;
- 4) на власний розсуд підприємства.

18. Синтетичний облік наявності і руху запасів здійснюється на рахунках класу:

- 1) 2;
- 2) 3;
- 3) 1;
- 4) 4.

19. Аналітичний облік придбаних запасів протягом місяця ведуть за:

- 1) обліковими (покупними) цінами;
- 2) фактичною собівартістю;
- 3) сумою, перерахованою постачальнику (без ПДВ);
- 4) ідентифікованою собівартістю.

20. У бухгалтерському обліку підприємств на суму уцінки товарно-матеріальних цінностей роблять запис:

- 1) Дт 946 Кт 20, 22, 26;
- 2) Дт 791 Кт 946;
- 3) Дт 23 Кт 91, 20, 22;
- 4) Дт 24 Кт 20.

21. Для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління призначено рахунок:

- 1) 02;
- 2) 26;
- 3) 20;
- 4) 28.

22. Ціна запасу без ПДВ становить 1200 грн. Ціна з ПДВ становитиме (грн):

- 1) 1440;
- 2) 1600;
- 3) 1000;
- 4) 800 грн.

23. Щомісяця матеріально – відповідальні особи на підставі первинних документів складають :

- 1) Звіт про рух матеріальних цінностей;
- 2) Реєстр приймання запасів;
- 3) Відомість руху запасів;
- 4) Книгу обліку запасів.

24. За якою вартістю зараховують на баланс підприємства придбані або виготовлені виробничі запаси?

- 1) первісною вартістю;
- 2) чистою вартістю реалізації;
- 3) справедливою вартістю;
- 4) закупівельною вартістю.

25. Визначити метод вибуття запасів: метод передбачає відпуск на виробництво чи реалізацію за цінами перших надходжень. Залишки запасів на кінець звітного періоду оцінюються за цінами останніх надходжень.

- 1) метод ідентифікації;
- 2) метод оцінки за цінами перших за часом надходження запасів;
- 3) метод середньозваженої вартості;
- 4) ваша відповідь.

Практичні завдання

Задача 1. Підприємство закупило комбікорм для годівлі тварин на суму 24000 грн. (в т. ч. з ПДВ). Витрати на транспортування комбікорму склали 6000 грн. (в т. ч. ПДВ). Скласти кореспонденцію рахунків.

Задача 2. На умовах передоплати підприємство отримало від постачальників 1000 одиниць МШП на суму 12000 грн, в т.ч. з ПДВ. Транспортні витрати (витрати на відрядження) склали 350 грн.

Протягом місяця 100 одиниць МШП було передано на потреби основного виробництва.

Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 3. Підприємство за договором купівлі-продажу на умовах попередньої оплати перерахувало кошти постачальнику за матеріали вартістю 18000 грн, в т. ч. з ПДВ. При отриманні матеріалів від постачальника виявлено нестачу на суму 3000 грн, в т. ч. з ПДВ – 500 грн.

За угодою сторін постачальник у тому ж звітному періоді повернув на банківський рахунок підприємства вартість матеріалу, якого не вистачає (3000 грн.) і виписав розрахунок коригування сум ПДВ.

Відобразити господарські операції в бухгалтерському обліку.

Задача 4. Підприємство придбало у постачальника будівельні матеріали:

- цемент на суму 20000 грн (без ПДВ);
- цеглу на суму 40000 грн (без ПДВ).

В процесі придбання понесено такі витрати: заробітна плата (навантаження, розвантаження) – 7000 грн, нарахування ЄСВ - ?, транспортні роботи (послуги транспортної організації) – 6000 грн, (в т.ч. з ПДВ). Розподілити транспортно-заготівельні витрати.

Скласти кореспонденцію рахунків.

Задача 5. В результаті інвентаризації виробничих запасів на складі було виявлено нестачу запасних частин за балансовою вартістю 18000 грн. Сума збитку визначена незалежним оцінювачем і віднесена на матеріально – відповідальну особу (24000 грн). Підприємство є платником ПДВ. Вартість оцінки майна (за договором) – 600 грн (в т.ч. з ПДВ). Сума збитку була відшкодована винною особою внесенням готівки в касу підприємства.

Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 6. Оцінити виробничі запаси при їх вибутті за методами, передбаченими в П(С)БО 9 «Запаси».

Показники	Кількість	Ціна
С-до на початок місяця	100	8
09.01. надходження	20	10
12.01. вибуття	30	?
23.01. надходження	10	15
27.01. вибуття	80	?

ТЕМА 8

ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

8.1. Первісне визнання та оцінка готової продукції

8.2. Первинний облік готової продукції

8.2.1. Первинний облік продукції рослинництва

8.2.2. Первинний облік продукції тваринництва

8.3. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції

Навчальна мета: вивчення порядку визнання готової продукції; засвоєння методики оцінки сільськогосподарської продукції; ознайомлення з особливостями документального оформлення надходження та вибуття готової продукції; вивчення специфіки синтетичного та аналітичного обліку готової продукції; засвоєння знань з теорії і практики ведення обліку готової продукції та товарів.

Виховна мета: формування особистісних якостей майбутніх фахівців з обліку та оподаткування, спонукання студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

8.1. Первісне визнання та оцінка готової продукції

Метою діяльності підприємств є отримання прибутку, основним джерелом якого є реалізація готової продукції. Процес реалізації готової продукції відіграє важливе значення, оскільки реалізація як складова загального процесу відтворення є завершальним етапом руху продукту зі сфери виробництва у сферу споживання. Чіткий, своєчасний, правильно організований облік відвантаженої і реалізованої готової продукції сприяє посиленню контролю за наявністю матеріальних цінностей, забезпеченню підприємств коштами, виявленню суспільної корисності виробленої готової продукції і прискоренню обертання оборотних коштів [193].

Готовою продукцією є виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції. Усі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють незавершене виробництво та формують вид виробничого запасу. Готова продукція може мати, а може не мати кількісні та якісні характеристики, але завжди продукція має вартісну характеристику.

Готова продукція відноситься до складу запасів. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію визначаються П(С)БО 9 «Запаси» [132], П(С)БО 16 «Витрати» [138] та Методичні рекомендації № 373 з бухгалтерського обліку запасів [74].

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», *готова продукція визначається як та продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом* [132].

Згідно з Методичними рекомендаціями, готова продукція – продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором, встановленим стандартам або технічним умовам тощо [74].

При організації обліку готової продукції основним є визначення її характеру. За цією ознакою готову продукцію групують за формою (уречевлена, результати виконаних робіт чи наданих послуг), ступенем готовності (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво) та технологічною складністю (проста, складна) [36; 193].

Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції узагальнено на рис. 8.1.

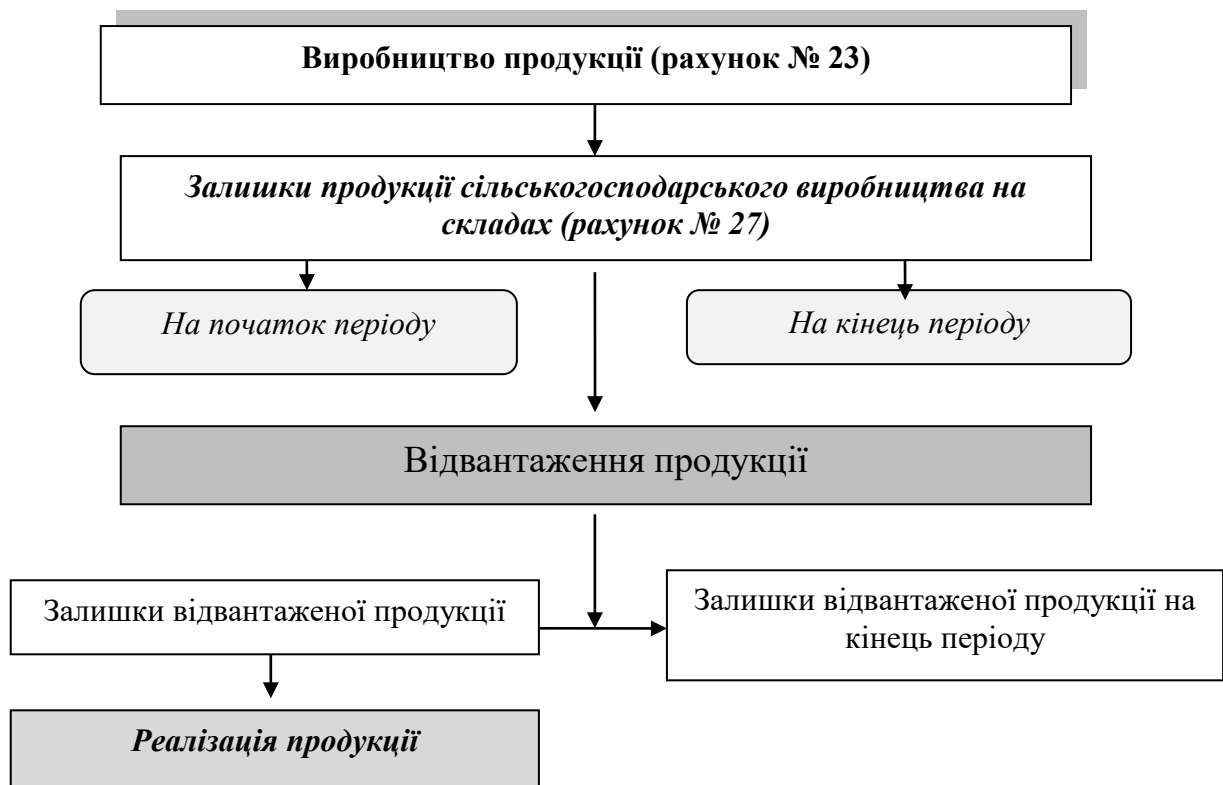


Рис. 8.1. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції сільськогосподарського виробництва в системі бухгалтерського обліку [189]

Як видно із рисунка 8.1., готова продукція на підприємстві проходить такі операції:

- випуск продукції з виробництва і здача її на склади або в експедицію;
- зберігання продукції на складах підприємства;
- відпуск продукції на місці місцевим і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;
- відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції;
- реалізація продукції [36; 193].

У П(С)БО 30 «Біологічні активи» вказано, що *сільськогосподарська діяльність* – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних

активів [143]. При цьому, *біологічні перетворення* – процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено категорію «продукція сільськогосподарського виробництва» (ПСВ), до якої відноситься продукція, одержана 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); продукція, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукція, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелена маса, корм, плоди тощо, а також побічна продукція та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадковий матеріал, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень [32; 193].

Отже, погоджуємось із думкою науковців, що *готова продукція* це частина запасів та сільськогосподарської продукції, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних перетворень (рис. 8.2).

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання (П(С)БО 30 «Біологічні активи») [143].

Первісне визнання сільськогосподарської продукції активом здійснюється, якщо:

-підприємство набуло право власності на сільськогосподарську продукцію і несе ризики й отримує вигоди від володіння нею;

-підприємство в подальшому буде здійснювати управління та контроль за використанням сільськогосподарської продукції;

- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням сільськогосподарської продукції;
- вартість її може бути достовірно визначена [104].

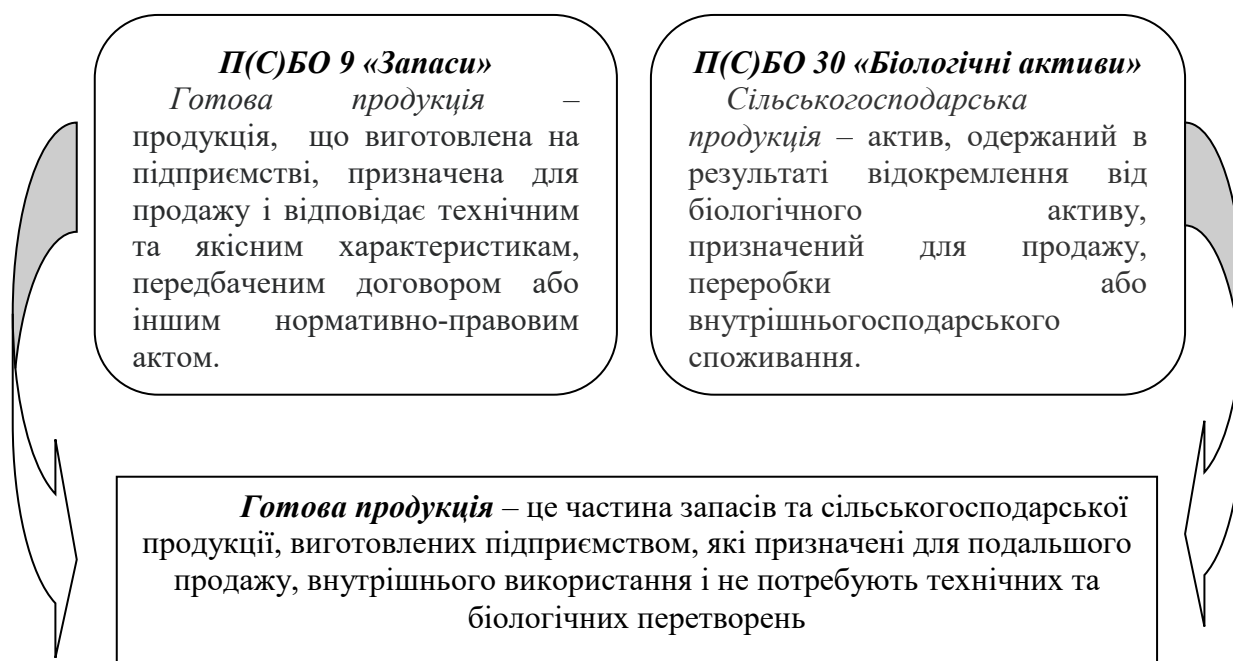


Рис. 8.2. Сутність готової продукції сільськогосподарських підприємств [193; 194]

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається в обліку у тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу (у рослинництві – зерно, плоди, ягоди, овочі, зелена маса, отримані під час збирання (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.

При організації обліку продукції основним моментом є правильна її класифікація. Існують різні підходи до класифікації готової продукції.

При організації обліку продукції сільськогосподарського виробництва та її реалізації основним є визначення її характеру. За цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності і технологічної складністю (рис. 8.3) [104; 194].



Рис. 8.3. Класифікація готової продукції за її характером [104; 194]

За цільовим призначенням, господарською цінністю, економічними вигодами від використання сільськогосподарська продукція поділяється на основну, супутню та побічну.

Основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству і отримання якої є метою утримання біологічних активів, здатних давати таку сільськогосподарську продукцію (у рослинництві – зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград, коренеплоди тощо; у тваринництві – молоко в молочному скотарстві, приріст живої маси при вирощуванні і відгодівлі тварин, вовна основного стада овець, мед, товарна риба тощо).

Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана від біологічного активу або їх групи одночасно з основною продукцією, відповідає стандартам або технічним умовам і призначена для подальшої переробки або реалізації (у рослинництві – насіння льону і конопель; у тваринництві – приріст живої маси тварин основного стада, молоко від основного стада овець, віск у бджільництві тощо).

Побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими (у рослинництві – солома, гичка, бадилля; у тваринництві – гній, пташиний послід тощо).

При первісному визнанні сільськогосподарська продукція оприбутковується, відповідно до вимог П(С)БО 30 за справедливою вартістю, зменшеною на витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [138; 143].

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств») [139].

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.

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.

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у

тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

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.

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

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 справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати до собівартості готової продукції не включаються, а списуються на витрати звітного періоду [138; 143; 193].

Оцінка готової продукції при її продажу чи реалізації залежить від облікової політики підприємства. При цьому можуть використовуватися методи, визначені в П(С)БО 9 «Запаси». При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;

- ціни продажу[132; 194].

Метод ідентифікованої собівартості передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент визначити вартість та дату витрачання кожної одиниці запасів. Цей метод доцільно застосовувати для запасів, які мають значну вартість та невелику кількість.

Визначення середньозваженої собівартості проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного періоду і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного періоду і одержаних у звітному місяці.

Метод ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими. Такий метод найчастіше застосовується для запасів, що швидко псуються за умови, що грошова одиниця є стабільною.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.

Оцінку за цінами продажу застосовують підприємства роздрібною торгівлі, що мають значну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари [132; 194].

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Наприкінці місяця загальну кількість випущеної продукції оцінюють за прийнятими в обліку цінами підприємства і фактичною собівартістю. За даними Відомості випуску готової продукції визначають результат роботи підприємства у процесі виробництва (різниця між фактичною і взятою для

обліку собівартістю випущеної продукції), економію або перевитрати.

Якщо готову продукцію оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції і реалізованими виробами. При оцінюванні її за іншими цінами відхилення визначають як різницю між цими цінами та фактичною собівартістю.

У теорії і практиці бухгалтерського обліку виділяють різні шляхи визнання доходу від реалізації продукції сількогосподарського виробництва:

1) на момент завершення виробництва – дохід визнається за умови наявності певної ціни продажу або стабільної ринкової ціни, коли відсутні суттєві витрати на підготовку до реалізації.

2) на момент реалізації – дохід визнається за умови встановлення ціни на продукцію (товар, інший актив), обґрунтовано метод оцінки суми, яку можливо одержати від реалізації, здійснено оцінку всіх суттєвих витрат.

3) на момент одержання грошових коштів – неможливо оцінити одержані активи з достатньою достовірністю, існує ймовірність здійснення додаткових суттєвих витрат, які не можуть бути точно визначені на момент реалізації.

4) протягом здійснення виробництва – дохід визнається за умови встановлення ціни, визначеної на договірних умовах, або за умови наявності ринкових цін для різних стадій виробництва [132, 145; 193].

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [137, 189].

8.2. Первинний облік готової продукції

8.2.1. Первинний облік продукції рослинництва

Сільськогосподарську продукцію оприбутковують із виробництва на підставі відповідних документів. Бухгалтер повинен чітко визначити обов'язки посадових осіб щодо оформлення документів з тим, щоб забезпечити правильний облік виходу продукції по всіх виробничих підрозділах підприємства.

Первинний облік виходу зерна від урожаю можна здійснювати декількома варіантами.

За одним з них використовують Реєстри відправки зерна та іншої продукції з поля (форма №77б) (додаток Р3).

Перед початком збирання врожаю бухгалтерія видає кожному комбайнеру під розписку бланки реєстрів. В них заздалегідь заповнюють такі реквізити: назва господарства, прізвище комбайнера, номер агрегату та інші. Всі реєстри в блокноті нумерують (під одним номером три примірники реєстру).

При завантаженні зерна комбайнер виписує реєстр, перший примірник якого залишає в себе, а другий і третій передає шоферу під розписку на першому примірнику.

Шофер відвозить зерно на тік і третій примірник реєстру передає завідувачому током, а другий залишає в себе. При наступних відправках зерна проставляють його вагу у відповідних реєстрах.

Можна використовувати не три, а два примірники реєстрів. Тоді один з них буде в комбайнера, другий у шофера, а для обліку надходження зерна на току ведуть окремий реєстр приймання зерна та іншої продукції (форма № 80) [189].

Реєстри щоденно здають в бухгалтерію підприємства. При цьому перші примірники реєстрів здають комбайнери після запису даних про кількість зібраного зерна в облікові листи тракториста-машиніста, другі примірники реєстрів подають шофери разом з подорожніми листами, треті примірники реєстрів здає завідуючий током разом з відомістю руху зерна та іншої продукції (форма № 78).

При другому варіанті обліку надходження зернової продукції використовують Путівки на вивезення продукції з поля (форма 77в) (додаток Р4). Порядок оформлення путівками надходження зернової продукції такий самий, як і реєстрами. Різниця лише в тому, що реєстри виписуються на кожного водія, що відвозить продукцію від комбайна на цілий день, а путівка виписується на кожну ходку автомобіля.

Третій варіант – талони комбайнера та шофера.

Талони виготовляють на цупкому папері різного кольору для шофера і для комбайнера, що поліпшує подальшу роботу з ними.

Талони заповнюють в бухгалтерії, реєструють в Журналі обліку виданих талонів (форма № 138) і під розписку в названому журналі видають комбайнерам і шоферам [189; 190].

У разі відправки від комбайна повного бункера зерна шофер і комбайнер обмінюються талонами. Якщо відправляється повний бункер зерна, то ніяких записів у талонах шофера і комбайнера не роблять, що спрощує процедуру відпуску-приймання зерна. Якщо завантажуються половина або четверта частина бункера зерна, то в талонах роблять відповідні записи (наприклад, 0,5 бункера, 0,25 бункера).

Таким чином, у комбайнера буде стільки талонів шоферів, скільки бункерів зерна він відпустив, а у шофера – скільки бункерів він отримав.

На току завідуючий током шляхом зважування приймає зерно від шофера і забирає в нього талони. Вагу прийнятого зерна завідуючий током записує в Реєстрі прийняття зерна від шофера (форма № 71а) (додаток Р1), який ведуть в одному примірнику. Він має постійно знаходитися в шофера.

Завідуючий током веде реєстр приймання зерна вагарем (форма № 78а) (додаток Р2). Шофер і завідуючий током взаємно підписуються в реєстрах, підтверджуючи правильність записів про вагу прийнятого зерна [189; 190].

На підставі даних Реєстру прийняття зерна від шофера завідувач током здійснює записи до Книги складського обліку, в якій обліковує зерно на току .

Шофер свій реєстр разом з подорожнім листом здає диспетчеру гаража для обліку виконаної роботи і нарахування оплати праці.

Комбайнер щоденно передає завідуючому током всі талони, які він одержав від шоферів, а замість них одержує виписку з реєстру про намот зерно і зібрану площу. Дані виписки використовуються для заповнення облікового листа тракториста-машиніста про обсяг виконаної роботи.

Зерно, одержане від урожаю, потребує додаткового сортування, підсушки, очищення. Цей процес оформляють Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва (форма № 82) (додаток Р5). В Акті вказують вагу відпущеного для сушіння зерна, вагу одержаного якісного зерна, зерновідходів, розмір усушки і невикористовуваних відходів. Якість одержаного зерна визначають за допомогою лабораторного аналізу. Акт підписують особи, які виконували роботи по сушінню і сортуванню зерна, завідуючий током, вагар, затверджує його керівник господарства [189; 190].

Розмір усушки зерна визначають за формулою:

$$У = З - (100\% - Вд) / (100\% - Вп) \times З, \quad (8.1.)$$

де У – усушка зерна;

З – вага зерна, переданого на сушіння;

Вд – процент вологості зерна до сушіння;

Вп – процент вологості зерна після сушіння.

При переробці зерна на току під час збирання врожаю невикористовувани відходи (мертва засміченість та усушка) списуються методом «червоне сторно» за дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредитом рахунку

23 «Виробництво».

З току зерно відправляють на елеватори та інші хлібоприймальні підприємства, що оформляють товарно-транспортною накладною (форма № 1-с.г., зерно).

При відправці зерна з току на склад підприємства виписують накладну внутрішньогосподарського призначення (форма № 87) в двох примірниках: один – для відправника, другий – для одержувача зерна [189; 190].

Документи на відправку зернової продукції записують в реєстр документів на вибуття продукції (форма № 79). Зведеним документом щодо надходження і вибуття зернової продукції є відомість руху зерна та іншої продукції (форма № 80) (додаток Р6).

Щоденно її складає завідуючий током (вагар) і разом з іншими первинними документами передає в бухгалтерію господарства. Відомість складається окремо по кожній культурі.

Облік наявності і руху зернової продукції на току ведуть у Книзі складського обліку (форма № 40) .

Первинним документом по обліку продукції овочівництва, садівництва і картоплі є Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (форма № 81).

Сільськогосподарську продукцію, призначену на насіння, в обліку виділяють окремо. Витрачання насіння і садивного матеріалу оформляють Актом на витрату насіння і садивного матеріалу (форма № 119) .

Оприбуткування від урожаю кормів здійснюють за окремими документами.

Для оприбуткування кормів, згодованих шляхом випасу, складають Акт на оприбуткування пасовищних кормів (форма №93).

Результати приймання грубих і соковитих кормів комісія оформляє Актом на приймання грубих і соковитих кормів (форма № 92). Акт складають у двох примірниках (додаток Р7).

Списують корми на годівлю тваринам за відомостями витрати

кормів (форма № 94) [189; 190].

Типова кореспонденція рахунків за операціями з обліку продукції рослинництва відображена в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1

Кореспонденція рахунків з обліку продукції рослинництва

№ з/п	Назва операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	4	5
1	Оприбутковано продукцію рослинництва	271	231
2	Оприбуткування насіння і кормів (зерно з насінневих ділянок, сіно, солома, коренеплоди, силос)	208	231
3	Якщо отримана продукція може бути використана на різні цілі, її оприбутковують у дебет 271 субрахунку, а потім списують за цільовим призначенням:		
3.1	насіння і корми	208	271
3.2	передача продукції на переробку	23	271
3.3	передача продукції в торгівлю і громадське харчування	28	271
4	Реалізація продукції, відправка в заготівельні організації оформляється товарно-транспортною накладною (форма № 1-СГ (зерно), № 1-СГ (овочі))	901	271
5	Внутрішньогосподарське переміщення оформляється накладними (форма № 87)	27, 208, 28	271
6	Використання в господарстві оформляється актами (при використанні насіння і садівницького матеріалу), відомостями (при списанні кормів на годування тварин) та ін.	231, 232, 233	27, 208

8.2.2. Первинний облік продукції тваринництва

Від галузі тваринництва одержують молоко, вовну, яйця, мед та іншу продукцію. Продукцією тваринництва є також приплід і приріст.

Для оприбуткування молока заповнюють Журнал обліку надою молока (форма № 112) (додаток Р8). Цей документ веде завідуючий фермою, обліковець або старша доярка. Дані про надоєне молоко записують після кожної дойки. В Журналі зазначають вагу надоєного молока та його жирність по групах корів. За кожний день доярка

підписується в журналі, підтверджуючи цим правильність проведених записів. При проведенні контрольних дойок записи в Журналі проводяться з поміткою «Контрольна дойка». Журнал ведуть протягом 15 днів, а потім здають в бухгалтерію підприємства [189; 190].

Надоєне молоко відправляють для молокозаводи та іншими каналами реалізації, використовують на внутрішньогосподарських потреб, на випоювання телят тощо.

Продаж молока молокозаводам оформляють товарно-транспортною накладною (форма № 1-с.г., молсировина). В накладній зазначають вагу відправленого молока, його жирність, температуру, кислотність, сорт.

Відпуск молока дитячим закладам, на громадське харчування та в інші пункти у самому господарстві проводять за накладними (форма № 87) або лімітно-забірними картами (форма № 117). Витрачання молока на випоювання телят оформляють відомістю витрати кормів (форма № 94) [189; 190].

При переробці молока ведуть відомість переробки молока і молочних продуктів (форма № 124), за якою контролюють вихід продукції від переробки молока. Контроль проводиться по вмісту жируодиниць у переробленому молоці і продуктах, одержаних від його переробки.

Дані про рух молока на фермі щодня записують у зведений документ – Відомість руху молока (форма № 114), яку після закінчення звітнього періоду здають в бухгалтерію господарства разом з первинними документами по надходженню і списанню молока (додаток Р9).

Настриг вовни від овець оприбутковують за актом настригу і прийняття вовни (форма № 115).

Оприбуткування яєць, меду, риби проводиться по Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції (форма № 81) (додаток Р) [189; 190].

8.3. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції

Продукцію, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам, відносять до готової продукції. За нормами п. 6 П(С)БО 9, *готова продукція* – це різновид запасів [132].

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства Інструкцією № 291 передбачено рахунок 26 «Готова продукція».

За дебетом цього рахунку відображають:

- надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю (оцінку продукції за нормативними затратами коригують за вимогами п. 21 П(С)БО 9 до фактичної виробничої собівартості);

- повернення покупцями;

- оприбуткування надлишків, виявлених у результаті інвентаризації;

- дооцінку (у межах попередньої уцінки).

На відміну від інших видів запасів, готову продукцію не можна придбати за грошові кошти або в обмін на інші активи, отримати як вклад до статутного капіталу або безоплатно [132].

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, згідно до п. 10 П(С)БО 9, визнають їхню виробничу собівартість. Визначають її відповідно до П(С)БО 16.

За нормами п. 11 П (С) БО 16, виробнича собівартість продукції включає:

- прямі матеріальні витрати;

- прямі витрати на оплату праці;

- інші прямі витрати;

- змінні загальновиробничі витрати;

- постійні розподілені загальновиробничі витрати [138].

За кредитом рахунка 26 «Готова продукція» показують списання

фактичної виробничої собівартості готової продукції при:

- продажу готової продукції за грошові кошти;
- обміні в межах бартерних (товарообмінних) операцій на інші види необоротних та оборотних активів;
- безоплатній передачі (в рекламних або благодійних цілях);
- списанні внаслідок нестач, розкрадань, надзвичайних подій тощо;
- переведенні до складу запасів іншого виду (наприклад, відпуск як комплектуючого виробу для виробництва іншого виду продукції);
- уцінці до чистої вартості реалізації відповідно до пп. 24-27 П(С)БО 9 [132].

Облік продукції, виробленої сільськогосподарськими підприємствами, ведуть на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

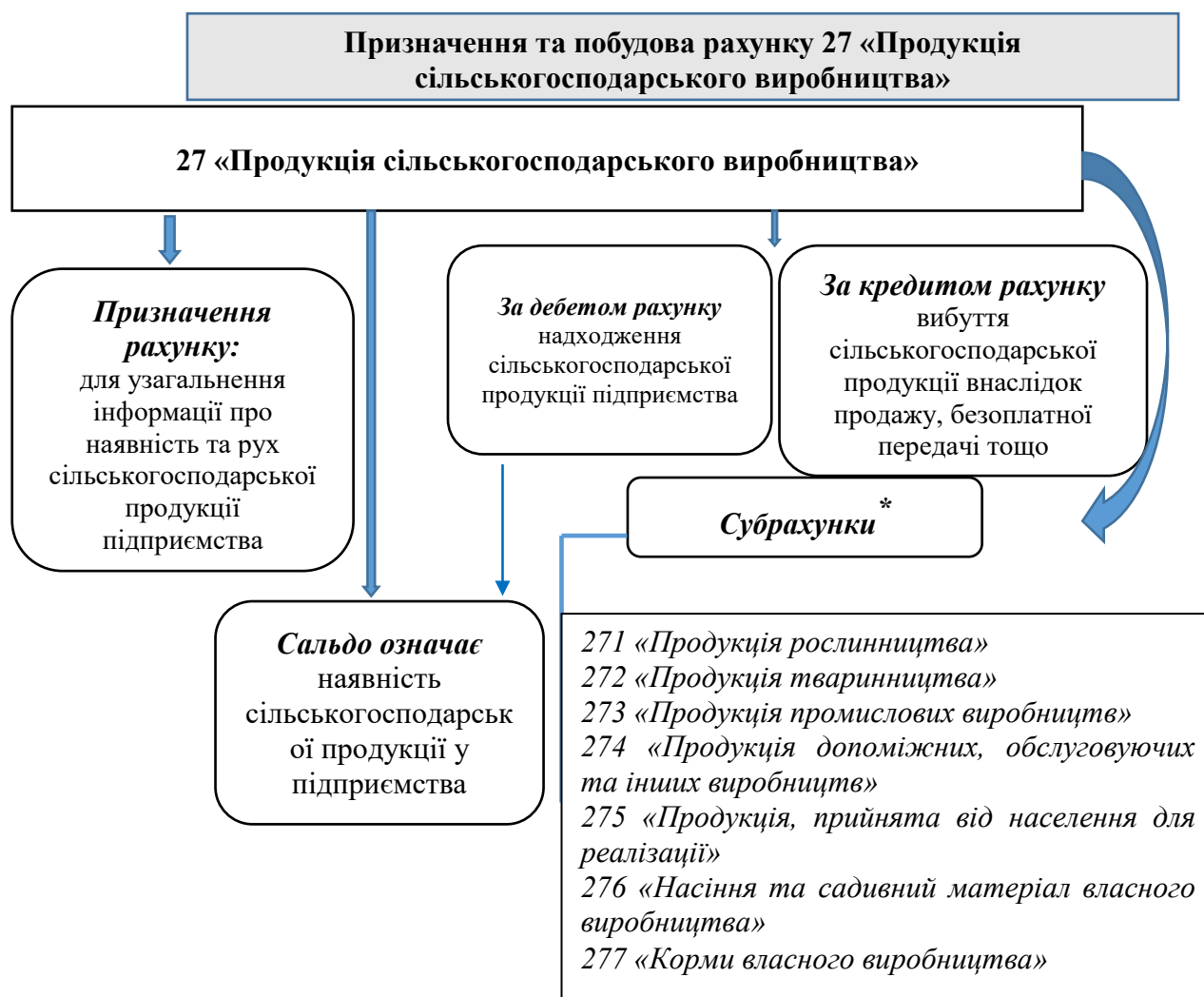
За дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції. Субрахунків до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» в Плані рахунків не передбачено. Зазвичай сільськогосподарські підприємства відкривають такі субрахунки:

- 271 «Продукція рослинництва»;
- 272 «Продукція тваринництва»;
- 273 «Продукція промислових виробництв»;
- 274 «Продукція допоміжних, обслуговуючих та інших виробництв»;
- 275 «Продукція, прийнята від населення для реалізації»;
- 276 «Насіння та садивний матеріал власного виробництва»;
- 277 «Корми власного виробництва» (рис. 8.4.) [189].

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого

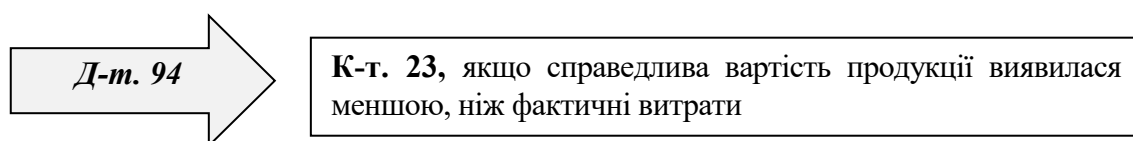
споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад, в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад, зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції на насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень [32].



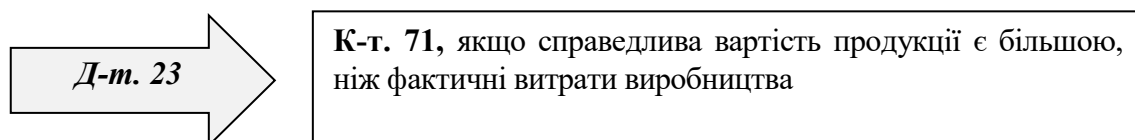
* можливість відкриття сільськогосподарськими підприємствами субрахунків до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» в залежності від їх спеціалізації.

Рис. 8.4. Призначення та структура рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

До 1 січня 2007 року протягом операційного циклу продукцію сільськогосподарського виробництва оприбутковували за плановою собівартістю з подальшим коригуванням її в кінці року до рівня фактичної. Сьогодні впродовж року продукція від виробництва оприбутковується за справедливою вартістю. Замість коригування в кінці року необхідно порівнювати фактичні витрати на виробництво із вартістю всієї виробленої продукції за справедливою вартістю. На суму різниці потрібно робити бухгалтерський запис:

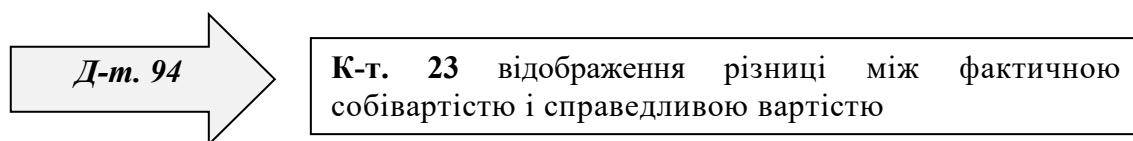


або



Такий порядок бухгалтерських записів викликає багато заперечень. Можна умовно погодитися з проведенням *першого бухгалтерського запису*, при якому різниця між фактичними витратами на виробництво продукції і справедливою її вартістю відноситься до інших операційних витрат підприємства.

Але у *другому випадку*, на наш погляд, відсутня будь-яка логіка, оскільки на різницю між фактичною собівартістю і справедливою вартістю в обліку будуть збільшені фактичні витрати на виробництво і на цю суму з'явиться дохід. Насправді ця різниця не дохід підприємства, а економія. Тому цю різницю доцільно було б відобразити таким записом (способом «сторно») [32]:



Кореспонденція рахунків з обліку готової продукції сільськогосподарського виробництва з застосуванням норм П(С)БО 30

«Біологічні активи» відображено в таблиці 8.2.

Таблиця 8.2

Кореспонденція рахунків з обліку готової продукції, виконаних робіт (наданих послуг)

№ з/п	Назва операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	4	5
1	Відображено витрати на виробництво продукції рослинництва	231	20, 66, 65
2	Оприбутковано продукцію сільськогосподарського виробництва	27	231
3	Відображено фактичну собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції	901	27
4	Відображено виручку від реалізації продукції	361	701
5	Нарахована сума податку на додану вартість	701	641
6	Надійшли кошти на розрахунковий рахунок від покупця	311	361
7	Відображено витрати на виробництво готової продукції	233	20, 66, 65
8	Оприбутковано готову продукцію	26	233
9	Відображено фактичну собівартість реалізованої продукції	901	26
10	Відображено виручку від реалізації готової продукції	361	701
11	Нарахована сума податку на додану вартість	701	641
12	Надійшли кошти на розрахунковий рахунок від покупця	311	361
13	Відображено витрати, понесені підприємством протягом виконання робіт (послуг)	23	20, 66, 65
14	Відображено фактичну собівартість робіт (послуг) по завершенню їх виконання	903	23
15	Відображено виручку від виконаних робіт (послуг)	361	703
16	Нарахована сума податку на додану вартість	703	641
17	Надійшли кошти на розрахунковий рахунок у сумі продажною вартості виконаних робіт	311	361

Джерело: [120]

З даних таблиці 8.2. підтверджується висновок про те, що виконані

роботи (надані послуги) не є готовою продукцією, а є діями виконавця, результат яких спрямований на задоволення потреб замовника щодо зміни об'єкта [120].

Отже, облік готової продукції здійснюється на рахунку 26 «Готова продукція», у сільському господарстві облік здійснюється на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». За дебетом цих рахунків відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю, а за кредитом – її списання.

Взаємозв'язок балансу і рахунків бухгалтерського обліку, де відображаються залишки активів, отриманих в результаті господарської діяльності, наведено в таблиці 8.3 [189].

Таблиця 8.3.

**Поєднання форми фінансової звітності № 1 «Баланс
(Звіт про фінансовий стан)» та рахунків з обліку готової продукції**

Стаття в балансі	Рядок в балансі	Характеристика статті	Залишок за рахунком бухгалтерського обліку
1	2	3	4
Незавершене виробництво	1102	Показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.	23 «Виробництво», 25 «Напівфабрикати»
Готова продукція	1103	Запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам.	26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

Джерело: [189]

У формі 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» у рядку 2050 відображається собівартість реалізованої продукції за

справедливою вартістю. Порівнянням чистого доходу від реалізації із справедливою вартістю реалізованої продукції визначається фінансовий результат від реалізації.

Враховуючи те, що справедливу вартість продукції підприємство визначає самостійно, цей показник може значно відрізнитися від фактичної собівартості продукції у більшу або меншу сторону.

Виходячи з того, що виробничі підприємства головну частку своїх доходів отримують саме від продажу продукції власного виробництва, застосування справедливої вартості при оцінці продукції дає можливість зменшення суми прибутку від реалізації і, відповідно, заниження фінансового результату діяльності підприємства [190].

Дані про наявність і рух готової продукції в грошовому виразі за місяцями зберігання (матеріально-відповідальними особами) узагальнюються за місяць в розрізі синтетичних рахунків (субрахунків) в Журналі-ордері № 5 А с.-г., який об'єднано з відомістю.

Кредитові обороти по синтетичних рахунках (субрахунках) по обліку готової продукції з Журналу-ордеру № 5 А с.-г. переносять в Головну книгу.

Залишки готової продукції в Журналі-ордері № 5 А с.-г. та відомості співставляють з підсумковими даними сальдових відомостей по кожному синтетичному рахунку (субрахунку) [190].

Питання для самоконтролю

1. Поняття, класифікація та оцінка готової продукції.
2. Завдання обліку готової продукції.
3. Документальне оформлення надходження та вибуття готової продукції рослинництва.
4. Документальне оформлення надходження та вибуття готової продукції тваринництва.
5. Порядок відображення операцій з руху готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку.

Тестові завдання для самоконтролю

1. Бухгалтерський запис Дт 901 Кт 27 означає:

- а) отримано сільськогосподарську продукцію з виробництва;
- б) повернення продукції покупцем;
- в) списана собівартість реалізованої продукції;
- г) відображено дохід від реалізації продукції.

2. Вказати правильну кореспонденцію рахунків, що складається при відображенні витрат з транспортування готової продукції до покупця за рахунок продавця сторонньою організацією:

- а) Дт 93 Кт 631;
- б) Дт 93 Кт 361;
- в) Дт 92 Кт 361;
- г) Дт 701 Кт 93.

3. Яка бухгалтерська проводка складається при оприбуткуванні врожаю зерна?

- а) Дт 22 Кт 20;
- б) Дт 27 Кт 23;
- в) Дт 26 Кт 21;
- г) Дт 23 Кт 27.

4. Визначити правильну кореспонденцію рахунків з оприбуткування готової продукції від основного виробництва:

- а) Дт 23 Кт 20;
- б) Дт 27 Кт 91;
- в) Дт 27 Кт 23;
- г) Дт 23 Кт 27.

5. Оприбутковано готову продукцію, отриману від промислових

виробництв. Визначити правильну кореспонденцію рахунків:

- а) ДТ 23 КТ 20;
- б) ДТ 26 КТ 91;
- в) ДТ 26 КТ 23;
- г) ДТ 23 КТ 26.

6. Яка кореспонденція рахунків вірна при списанні доходів від реалізації продукції:

- а) ДТ 70 КТ 27;
- б) ДТ 70 КТ 79;
- в) ДТ 79 КТ 70;
- г) ДТ 90 КТ 79.

7. Яким записом в обліку відображається дохід від реалізації сільськогосподарської продукції?

- а) ДТ 361 КТ 701;
- б) ДТ 701 КТ 27;
- в) ДТ 26 КТ 701;
- г) ДТ 701 КТ 631.

8. Закриття рахунку 901 «Собівартість реалізованої продукції» відображають бухгалтерською проводкою:

- а) ДТ 901 КТ 791;
- б) ДТ 231 КТ 901;
- в) ДТ 701 КТ 901;
- г) ДТ 791 КТ 901.

9. За цільовим призначенням, господарською цінністю, економічними вигодами від використання сільськогосподарська продукція поділяється на:

- а) продукцію основного та допоміжного виробництв;
- б) основну, супутню та побічну;
- в) основну та додаткову;
- г) сільськогосподарську та несільськогосподарську.

10. Яка бухгалтерська проводка складається при відображенні доходу від реалізації товарів з наступною оплатою?

- а) Дт 631 Кт 703;
- б) Дт 703 Кт 361;
- в) Дт 361 Кт 702;
- г) Дт 361 Кт 704.

11. Якою бухгалтерською проводкою списується собівартість реалізованої продукції сільськогосподарського виробництва?

- а) Дт 901 Кт 27;
- б) Дт 902 Кт 26;
- в) Дт 903 Кт 27;
- г) Дт 27 Кт 901.

11. Яка бухгалтерська проводка складається при надходженні коштів від реалізації товарів за готівку?

- а) Дт 311 Кт 701;
- б) Дт 301 Кт 702;
- в) Дт 313 Кт 702;
- г) Дт 701 Кт 301.

12. Якою проводкою відображається списання собівартості реалізованих товарів?

- а) Дт 902 Кт 282;
- б) Дт 283 Кт 903;

- в) Дт 901 Кт 284;
- г) Дт 902 Кт 285.

13. Списання витрат на збут відображається такою кореспонденцією рахунків:

- а) Дт 23 Кт 93;
- б) Дт 93 Кт 70;
- в) Дт 70 Кт 93;
- г) Дт 79 Кт 93.

14. На підставі яких первинних документів обліковується надходження продукції тваринництва?

- а) Журнал обліку надою молока ;
- б) Відомість руху молока;
- в) Лімітно-забірна карта, Товарно-транспортна накладна;
- г) всі відповіді правильні.

15. При виробництві готової продукції прямі матеріальні витрати склали 5000 грн, прямі витрати на оплату праці і пов'язані з нею відрахування – 3000 грн, інші операційні витрати – 1000,00 грн, загальновиробничі витрати - 2000,00 грн., адміністративні витрати – 3000 грн, витрати на збут – 500 грн. Виробнича собівартість такої продукції складе:

- а) 10000 грн;
- б) 11000 грн;
- в) 14000 грн;
- г) 14500 грн.

16. Щомісяця на підставі первинних документів завідуючий складом складає:

- а) Журнал-ордер;
- б) Звіт про рух матеріальних цінностей;
- в) калькуляційну картку;
- г) авансовий звіт.

17. Якою кореспонденцією рахунків відображається списання нестач сільськогосподарської продукції, виявлених під час планової інвентаризації?

- а) Д-т 947 К-т 26;
- б) Д-т 947 К-т 27;
- в) Д-т 375 К-т 27;
- г) Д-т 99 К-т 27.

18. Розкрити зміст господарської операції Дт28 Кт63:

- а) оприбутковано на склад товари, які було придбано підзвітними особами;
- б) відображено надходження товарів від інших кредиторів;
- в) відображено надходження товарів від постачальників;
- г) оприбутковано із основного виробництва на склад готову продукцію.

19. Оприбуткування врожаю картоплі, овочевих, баштанних культур документується:

- 1) Реєстром відправки зерна і іншої продукції з поля;
- 2) Відомістю руху зерна та іншої продукції;
- 3) Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва;
- 4) Щоденником надходження сільськогосподарської продукції.

20. Записом Дебет 23 та Кредит 208 відображається:

- 1) списання придбаного на стороні насіння на посів;
- 2) оприбуткування насінневого матеріалу власного виробництва;

- 3) списання насіння власного виробництва на посів;
- 4) списання понаднормових витрат садивного матеріалу.

21. При первісному визнанні сільськогосподарська продукція оприбутковується, відповідно до вимог П(С)БО 30, за:

- 1) плановою собівартістю виробництва;
- 2) повною собівартістю;
- 3) фактичною виробничою собівартістю;
- 4) справедливою вартістю, зменшеною на витрати на місті продажу.

22. Первинний облік виходу зерна від урожаю можна здійснювати за допомогою:

- 1) реєстрів відправки зерна та іншої продукції з поля;
- 2) путівок на вивезення продукції з поля;
- 3) талонів комбайнера та водія;
- 4) всі відповіді правильним.

Практичні завдання

Задача 1. Підприємство отримало від урожаю 1000 ц зерна озимої пшениці, в результаті сортування і очищення одержано: 900 ц повноцінного зерна, використуваних зерновідходів з 50% вмістом зерна – 30ц, мертвих відходів – 70 ц. Справедлива вартість повноцінного зерна – 575 грн за 1 ц. Зерновідходи оприбутковано за цінами можливої реалізації – 200 грн за ц. Витрати виробництва: на повноцінне зерно – 270 грн за 1 ц, на зерновідходи – 135 грн за 1 ц. Відобразити господарські операції з оприбуткування продукції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 2. Підприємством отримано молоко (100 ц). Справедлива вартість молока на момент оприбуткування – 717 грн за 1 ц. Витрати на виробництво молока – 720 грн на 1 ц. Протягом місяця молоко було

реалізоване – 98 ц за ціною реалізації 722 грн. за 1 ц (без ПДВ) та використано для випойки телят 2 ц. Відобразити господарські операції з оприбуткування та вибуття продукції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 3. Підприємством отримано з виробництва 200 тис. шт. цегли.

На виробництво понесені наступні витрати:

- сировина – 100000 грн;
- заробітна плата – 60000 грн;
- нарахування на заробітну плату (ЄСВ) - ;
- послуги допоміжних виробництв – 15000 грн;
- загальновиробничі витрати – 5000 грн.

Протягом місяця було реалізовано покупцеві 130 тис. шт. цегли реалізаційною вартістю 2500 грн за 1 тис. шт. (без ПДВ).

Визначити фактичну собівартість цегли. Відобразити господарські операції з оприбуткування та вибуття продукції на рахунках бухгалтерського обліку.

ТЕМА 9

ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

- 9.1. Поняття та класифікація біологічних активів*
- 9.2. Оцінка біологічних активів та готової сільськогосподарської продукції*
- 9.3. Облік довгострокових біологічних активів*
 - 9.3.1. Облік надходження довгострокових біологічних активів*
 - 9.3.2. Облік зміни вартості довгострокових біологічних активів*
 - 9.3.3. Облік вибуття довгострокових біологічних активів*
- 9.4. Облік поточних біологічних активів*
 - 9.4.1. Облік надходження поточних біологічних активів*
 - 9.4.2. Облік зміни вартості поточних біологічних активів*
 - 9.4.3. Облік вибуття поточних біологічних активів*

Навчальна мета: розкрити зміст біологічних активів, визначити порядок їх оцінки; засвоїти первинний облік поточних та довгострокових біологічних активів на етапах їх руху та біологічних перетворень; отримати знання з методики обліку біологічних активів за їх видами.

Виховна мета: сформувати у студентів науковий світогляд, соціальну зрілість, громадянську відповідальність, працелюбність, особистісні якості майбутніх фахівців з обліку та оподаткування, спонукання студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

9.1. Поняття та класифікація біологічних активів

Категорія біологічних активів є однією з найважливіших у господарській діяльності сільськогосподарських підприємств.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від

18 листопада 2005 року № 790, визначено поняття ще одного виду активів – біологічні активи. Як зазначено в його пункті 1, цей стандарт визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. П(С)БО 30 введено в дію з 01.01.2007 року.

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи», *біологічні активи* – це тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди, визначені як біологічні активи. Біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів [143].

Враховують критерії визнання, підприємства, діяльність яких спрямована на отримання продукції рослинного та тваринного походження з джерел, управління якими не здійснюється, наприклад, господарства, які здійснюють морську і річкову риболовлю, не визнають, а відповідно і не ведуть облік активів, від яких отримують таку продукцію (риба у морі чи річці). Разом з тим, господарства, діяльність яких спрямована на розведення (виращування та вилов) риби в штучних та природних водоймах (стави, озера), мають забезпечити облік риби як біологічного активу.

Розглянемо визначення, які потребують деталізації, оскільки з біологічними активами безпосередньо пов'язаний процес управління ними (рис. 9.1).

Сільськогосподарською продукцією у рослинництві є 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). За цільовим призначенням, господарською цінністю, економічними вигодами від

використання сільськогосподарська продукція поділяється на основну, супутню, побічну.



Рис. 9.1. Управління біологічними активами

Джерело: сформовано авторами за [143]

Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, фермерськими господарствами можуть бути отримані додаткові біологічні активи. Наприклад, у рослинництві – чубуки, саджанці; у тваринництві – приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо.

Таким чином, прикладами біологічних активів будуть висіяні в полі пшениця чи соняшник, яблуневий сад, риба, кури, свині, вівці.

Проте зважаючи на останні зміни в чинному законодавстві визначають, що норми П(С)БО 30 (12.12.21017 р.) не поширюються на плодоносні

рослини, до яких відносяться довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи [143].

До плодоносних рослин належать виноградники і сади. І вони повинні обліковуватися як об'єкти основних засобів на субрахунку 108 «Багаторічні насадження» [143].

Всеохопність та специфіка основних галузей сільського господарства зумовлюють різноманітність біологічних активів, які поділяються на окремі групи за певними ознаками. Для повного та більш конкретного розуміння, що собою представляє біологічний актив, варто розглянути класифікацію біологічних активів.

Першою ознакою, за якою класифікуються біологічні активи, є вид господарської діяльності, з якою пов'язане їх використання (рис.9.2).

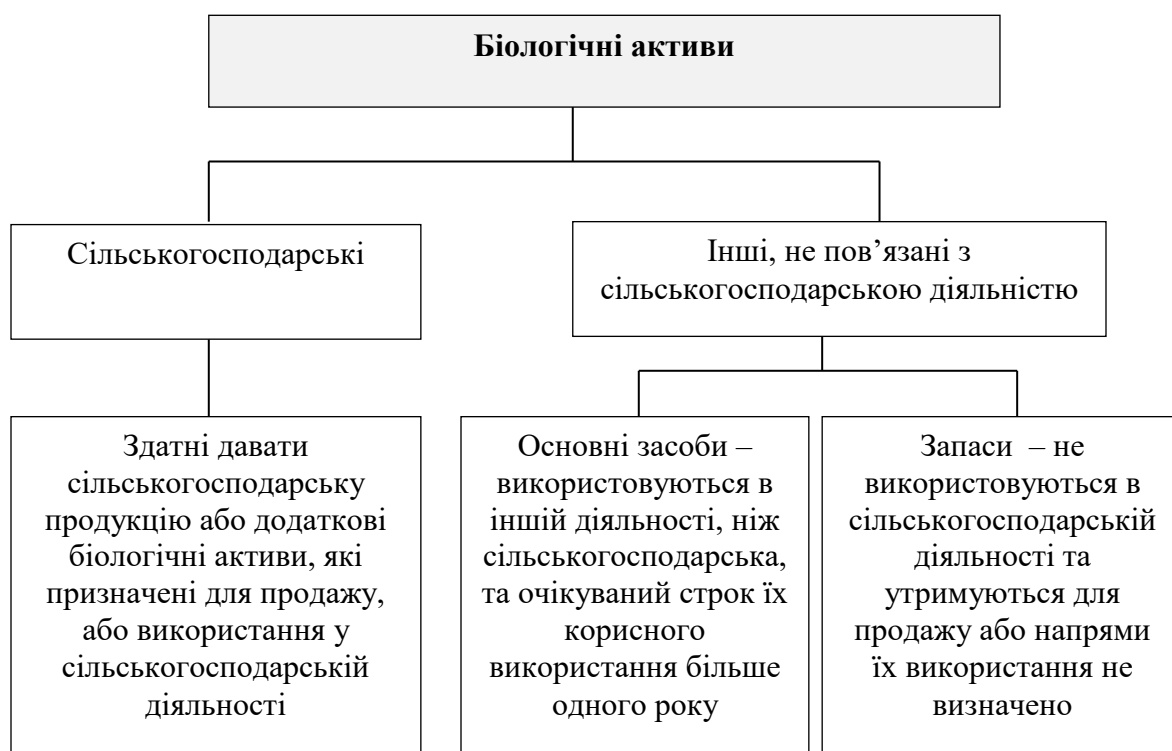


Рис. 9.2. Біологічні активи за видами господарської діяльності

Джерело: [143]

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

Інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, визнаються:

- запасами, якщо вони не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу або напрями їх використання не визначено. Такі біологічні активи відображаються на відповідних рахунках 2 класу, зокрема 20 «Виробничі запаси» (декоративні рослини на квітниках, в офісах тощо), 28 «Товари» (тварини зоомагазинів, рослини квіткових магазинів) тощо;

- основними засобами, якщо вони використовуються в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очікуваний строк їх використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

До інших біологічних активів, не пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю, які обліковуються як основні засоби, відносяться багаторічні насадження та тварини, які вирощуються і утримуються з іншою метою, ніж отримання сільськогосподарської продукції, зокрема, службові собаки, спортивні коні, тварини живих куточків, цирків зоопарків, озеленювальні та декоративні насадження парків, скверів, вулиць, площ, в дворах жилих будинків тощо. Такі довгострокові біологічні активи обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби» на субрахунках 107 «Тварини» і 108 «Багаторічні насадження».

Залежно від галузі, сільськогосподарські біологічні активи поділяються на біологічні активи рослинництва та біологічні активи тваринництва.

Відповідно за П(С)БО 30 «Біологічні активи», для цілей бухгалтерського обліку біологічні активи класифікують за групами [143]: довгострокові; поточні та додаткові (табл. 9.1).

Класифікація біологічних активів

Біологічні активи					
Довгострокові біологічні активи		Поточні біологічні активи		Додаткові біологічні активи	
Тваринництво: робоча і продуктивна худоба	Рослинництво: багаторічні насадження	Тваринництво: молодняк тварин і тварини на відгодівлі	Рослинництво: незавершене виробництво	Тваринництво:	Рослинництво:
Основне стадо великої рогатої худоби (ВРХ); свиней; овець тощо	дерева лісу	телички та бички; молодняк свиней; птиця; звірі; кролі; корови та бики-плідники на відгодівлі; свиноматки та хряки-плідники на відгодівлі; сім'ї бджіл	зернові та зернобобові культури; технічні культури; овочеві культури; кормові культури	приплід ВРХ; поросята відлучені; ягнята відлучені; приплід коней; діловий молодняк кролів; мальки, цьоголітки риби; матка, рої бджіл	розсада; саджанці; живці; чубуки; кореневище, бульбоцибулини
	незрілі				

Джерело: [143 ; 81]

Відповідно до П(С)БО 30, *поточні біологічні активи* – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі [143].

Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами [143].

Додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень [143].

До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин

на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення [81].

Однак, зміни нормативних документів вносять свої корективи. Відтак, в окремий об'єкт обліку, на який не поширюються норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 30 «Біологічні активи», віднесено плодоносні рослини. При цьому визначено, що плодоносні біологічні активи – це довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи. У додатку до П(С)БО 30 передбачено, що до таких відносяться виноградники і сади.

Важливим аспектом класифікації біологічних активів для цілей обліку є методика їх оцінки.

Базовим підходом до оцінки біологічних активів є застосування справедливої вартості, за яким всі біологічні активи на дату балансу оцінюються враховуючи рівень цін, який склався на активному ринку на цей період.

У відповідності до альтернативного варіанту, біологічні активи, якщо їх справедливу вартість достовірно визначити неможливо, оцінюються за їх первісною вартістю (якщо це довгострокові біологічні активи) або собівартістю (якщо це поточні біологічні активи).

Тому для забезпечення формування інформації про біологічні активи з метою її належного розкриття у фінансовій звітності вони поділяються на:

- біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;
- біологічні активи, оцінені за первісною вартістю.

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; у тваринництві – приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо).

Приведена класифікація біологічних активів здійснюється відповідно до потреб управління ними. Таким чином, відповідно до класифікаційних груп, повинні будуватись і об'єкти обліку біологічних активів з метою надання інформації про них суб'єктам управління.

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 статевовікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних активів можуть бути види багаторічних насаджень.

9.2. Оцінка біологічних активів та готової сільськогосподарської продукції

З метою відображення засобів, процесів та явищ у грошовому вимірнику використовують такий елемент методу бухгалтерського обліку як оцінка.

Біологічний актив визнається активом, якщо існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [143].

Нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» визначено особливості оцінки біологічних активів, які сформувалися з урахуванням класифікації біологічних активів, шляхів їх надходження та дати оцінки відповідно до певних господарських операцій у процесі руху об'єктів біологічних активів (рис 9.3).

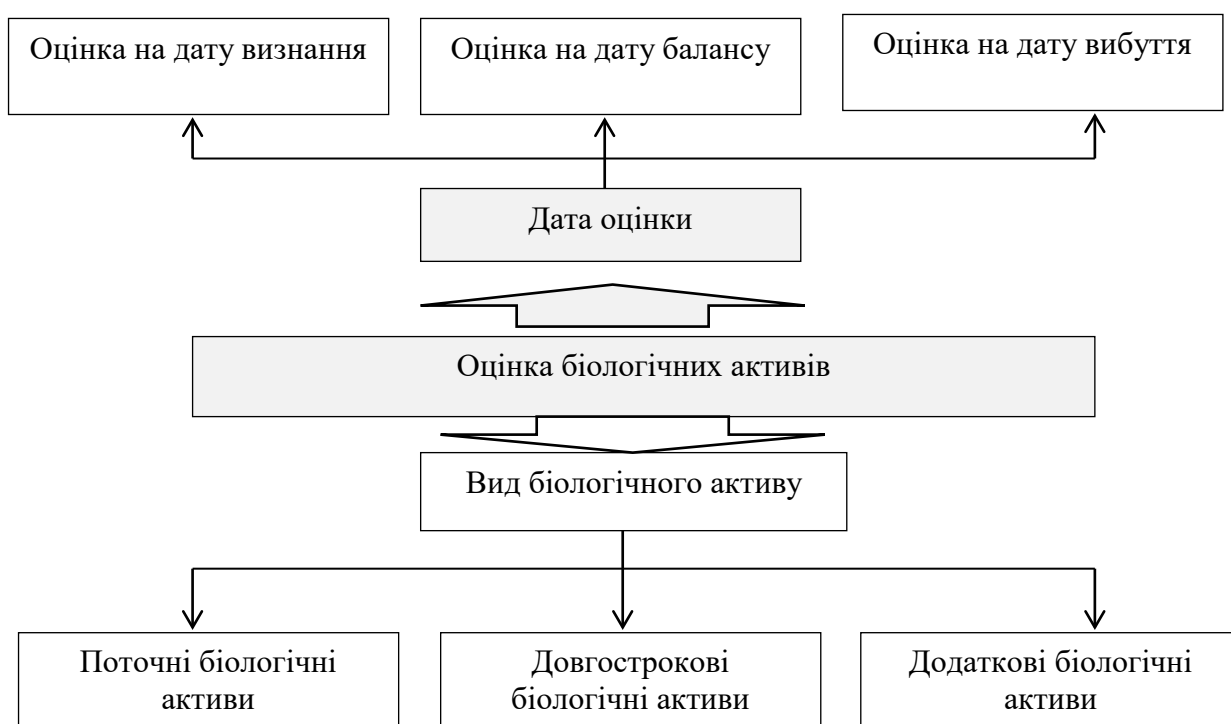


Рис. 9.3. Основні чинники, що визначають порядок оцінки біологічних активів

Джерело: сформовано за [143; 81]

Оцінка на дату визнання здійснюється за первісною вартістю.

Придбані за плату біологічні активи оцінюються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством на їх отримання (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

Оцінка біологічних активів залежно від способу їх отримання

№ з/п	Спосіб надходження біологічних активів у господарство	Вартість отриманих біологічних активів
1	Придбання за плату	Фактичні витрати, понесені на отримання (первісна вартість)
2	Безоплатне отримання	Справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в намічених цілях
3	Внесок до зареєстрованого капіталу господарства	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання з запланованою метою
4	Переведення до складу довгострокових зі складу поточних біологічних активів	Справедлива вартість на дату переведення, зменшена на очікувані витрати на місці продажу
5	Обмін на подібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу
6	Обмін на неподібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу збільшена (зменшена) на суму грошових коштів (або їх еквівалентів), які підлягають сплаті (отриманню) за обмінною операцією
7	Отримання біологічних активів в результаті біологічних перетворень	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу

Джерело: сформовано за [131; 132; 143]

Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

Оцінка біологічних активів на дату проміжного балансу і річного балансу біологічних активів здійснюється за справедливою вартістю,

зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Справедлива вартість визначається сумою, за якою можна обміняти актив або сплатити зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

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.

До витрат на місці продажу включається тільки частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема, 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.

Визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

Для визначення ціни аналізуються цінові пропозиції постійних контрагентів (покупців та заготівельних організацій) на біологічні активи, які оцінюються, та ціни підприємств регіону, які продають подібні біологічні активи.

Підприємство може визначити справедливу вартість біологічних активів на дату балансу за останньою ринковою ціною операції з такими активами за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство.

За ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

Підприємство може визначити справедливу вартість біологічних активів за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на

біологічні активи. Біологічний актив може бути оцінений *за вартістю сільськогосподарської продукції* чи іншої продукції, яка може бути отримана при припиненні процесів його життєдіяльності (велика рогата худоба, свині можуть оцінюватися за вартістю м'ясопродуктів).

Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються *за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу*.

Оцінка та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Тобто амортизація нараховується тільки на довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких визначити неможливо. Об'єктом амортизації таких біологічних активів є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання довгострокового біологічного активу, який встановлюється підприємством при визнанні його активом (при зарахуванні на баланс).

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.

Незрілі довгострокові біологічні активи до досягнення продуктивного віку можуть оцінюватися за сумою витрат, понесених на їх закладку 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 Положенні (стандарті) 7.

Поточні біологічні активи тваринництва справедливу вартість яких на

дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю. Оцінка таких поточних біологічних активів здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», до періоду, в якому стає можливим визначити справедливу вартість поточних біологічних активів.

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 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Таким чином, сьогодні, визначити справедливу вартість біологічних активів рослинництва немає можливості в зв'язку з відсутністю активного ринку на них. Адже біологічні активи рослинництва є невідемними від землі. Нині офіційно продаж сільськогосподарських земель заборонений, тому оцінити такі активи за справедливою вартістю неможливо. Тому біологічні активи рослинництва поки що будуть оцінюватись за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами.

Біологічні ж активи тваринництва в практичній діяльності, як правило, будуть оцінюватись за справедливою вартістю, оскільки на них існує активний ринок і визначити справедливу вартість можливо.

Справедлива вартість, за якою здійснюється оцінка біологічних активів та готової продукції має бути документально підтверджена. Для встановлення та документального підтвердження справедливої вартості на підприємствах мають бути створені постійно діючі комісії, до складу яких входитимуть працівники бухгалтерії та головні спеціалісти галузей, активи яких будуть оцінюватись за справедливою вартістю.

В компетенцію комісії входить:

- збір інформації про ціни на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію на ринку;

- узагальнення підтверджувальних документів з цінами (ксерокопії приймальних квитанцій, прайсів тощо) в окремій бухгалтерській справі;

- оформлення результатів оцінки в Акті визначення справедливої вартості та передача їх до бухгалтерії.

Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Таким чином, оцінка біологічних активів та готової продукції при їх первісному визнанні має здійснюватись за справедливою вартістю, зменшеною на витрати продажу (за умови наявності активного ринку) і за первісною вартістю (за умови його відсутності). На кожну дату балансу біологічні активи, що обліковуються за справедливою вартістю, переоцінюються відповідно до зміни справедливої вартості.

Готова продукція на дату балансу не переоцінюється.

При вибутті біологічних активів враховується собівартість біологічних активів:

- собівартість біологічних активів дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації: первісній (яка дорівнює справедливій вартості, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, визначеній при первісному визнанні) чи чистій вартості реалізації.

- собівартість реалізованих біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, дорівнює їх справедливій вартості, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, яку було визначено на останню дату балансу і за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації.

9.3. Облік довгострокових біологічних активів

9.3.1. Облік надходження довгострокових біологічних активів

Головною особливістю бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств є те, що більша частина їх операцій пов'язана з відображенням біологічних активів.

До довгострокових біологічних активів тваринництва відносяться тварини, здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити іншим способом економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, наприклад тварини основного стада (робоча та продуктивна худоба). Залежно від спеціалізації підприємства (м'ясне скотарство, молочне скотарство, м'ясне свинарство, племінне свинарство тощо) об'єкти обліку можуть різнитися.

До довгострокових біологічних активів рослинництва належать штучні багаторічні насадження: багаторічні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ та навчальних закладів для наукових цілей та інші штучні багаторічні насадження; дерева в лісі (лісовий масив).

Джерелами надходження довгострокових біологічних активів є:

- придбання за плату у постачальників;
- переведення зі складу поточних біологічних активів (переведення тварин до основного стада робочої та продуктивної худоби);
- безоплатне одержання від юридичних і фізичних осіб та одержання в якості внеску до статутного капіталу;
- закладка (вироснування) багаторічних насаджень.

Станом на сьогодні діють декілька нормативних документів, якими регламентується специфіка первинного обліку в рослинництві і тваринництві:

- Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.08 р. № 73;

- Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929;

- Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023;

- Інструкція по обліку молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі затверджена Наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України від 15.01.1997 р. № 7, де розглянуто особливості документування молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі.

Проте суб'єкти господарювання повинні застосовувати для обліку біологічних активів типові форми первинних документів.

Детальна характеристика і порядок використання первинних документів щодо обліку надходження та руху довгострокових біологічних активів представлено у таблиці 9.3.

Таблиця 9.3

Первинний облік надходження довгострокових біологічних активів

Первинний документ	Особливості використання
1	2
Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма №ДБАСГ 1)	Введення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснюється комісією, що призначається керівником підприємства, та оформляється цим актом. Складається цей документ декілька разів, а саме у разі збільшення вартості незрілих довгострокових біологічних активів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями (по закінченню посадкових робіт та щорічного зростання вартості молодих насаджень на суму витрат з їх вирощування); за досягнення насадженнями віку ефективного їх використання і зарахування їх до складу довгострокових біологічних активів рослинництва. В акті наводяться такі відомості: найменування насаджень, їх оцінка, порода, вид і сорт, назва або номер ділянки, площа, рік посадки.

<p>Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма №ДБАСГ-2)</p>	<p>Оформляється формування основного стада тварин. Акт застосовується у випадках переведення тварин в основне стадо. Акт складає зоотехнік, завідувач ферми або бригадир у день формування основного стада. В ньому вказують облікові групи – з якої і в яку переведені тварини, ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличку), стать, масть та інші особливості, час народження, кількість голів, вагу, балансову вартість, прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою закріплені прийняті тварини. Правильність здійснення господарських операцій підтверджує своїм підписом особа, яка прийняла тварин під свою матеріальну відповідальність. Належно оформлені Акти приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (форма № ДБАСГ-2) підписують керівник структурного підрозділу, завідувач ферми, підприємства та використовують для обліку тварин в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) і для зоотехнічного обліку.</p>
--	--

Джерело: [81]

Підсумкові дані Книги обліку руху тварин і птиці на фермі (форма №ПБАСГ-12) (Додаток С7) є підставою для складання Звіту про рух тварин і птиці на фермі (форма №ПБАСГ-13) (Додаток С8) [68].

Вкінці місяця Акти разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма №ПБАСГ-13) передають в бухгалтерію підприємства, де їх використовують для відображення операцій по руху тварин в реєстрах бухгалтерського обліку.

Після закінчення звітного періоду перший примірник Звіту разом із первинними документами по руху тварин передається в бухгалтерію для перевірки даних і відображення їх в бухгалтерських реєстрах по обліку руху тварин. Другий примірник залишається на фермі. На підставі Звіту про рух тварин і птиці на фермі (форма №ПБАСГ-13) складають Журнал-ордер № 9 с.-г. [81].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про довгострокові біологічні активи, про одержані від їх біологічних перетворень додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції визначаються ПСБО 30 «Біологічні активи» [143].

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів, крім плодоносних рослин, які обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», призначено рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи».

Рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» має 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» [32].

Характеристику рахунку представлено на рис. 9.4.

Незрілі довгострокові біологічні активи не поділяються за галузевою ознакою, оскільки незрілими біологічними активами тваринництва є тварини на вирощуванні, які у складі тварини на вирощуванні і відгодівлі визнаються поточними біологічними активами і відповідно відображаються на окремих аналітичних рахунках рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

Таким чином, на субрахунках 165 та 166 відобразатимуться тільки незрілі біологічні активи рослинництва.

Витрати на біологічні перетворення незрілих біологічних активів рослинництва протягом звітного періоду узагальнюються на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» та в кінці періоду відносяться на збільшення вартості відповідних незрілих біологічних активів, які обліковуються на субрахунках 165 або 166.

Призначення та побудова рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи»



Рис. 9.4. Призначення та структура рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи»

Джерело: сформовано за [32]

Сутність довгострокових біологічних активів передбачає використання рахунку 15 «Капітальні інвестиції» при їх надходженні, а саме субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів». Даний субрахунок призначений для обліку витрат на придбання або вирощування

(створення) довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», у тому числі на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, та формування основного стада робочої і продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»). Кореспонденція рахунків з обліку надходження довгострокових біологічних активів представлено таблиці 9.4.

Таблиця 9.4

Кореспонденція рахунків з надходження довгострокових біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
<i>Придбання довгострокових біологічних активів</i>				
1	Отримано продуктивну худобу від постачальника	155	631	15000
2	Відображено витрати на доставку худоби в господарство	155	685	500
3	Придбану худобу зараховано до довгострокових біологічних активів, про що складено відповідний акт	163	155	15500
<i>Формування основного стада</i>				
1	Переведено групу нетелів в основне стадо	155	212,213	33000
2	Зараховано худобу до складу довгострокових біологічних активів, що оцінені за первісною вартістю	163	155	33000
<i>Безоплатне отримання довгострокових біологічних активів та отримання їх в якості внеску до статутного капіталу</i>				
1	Одержано від засновника довгострокові біологічні активи	155	46	20000
2	Відображено витрати з доставки внесеного до статутного капіталу довгострокового біологічного активу власним транспортом	155	234	100
3	Одержану худобу зараховано до складу довгострокових біологічних активів	163	155	20100
4	Відображено вартість безоплатно одержаних довгострокових біологічних активів	163	424	4000
5	Відображено витрати з доставки безоплатно одержаного довгострокового біологічного активу	155	631	300
6	Зараховані транспортні витрати до вартості безоплатно одержаного довгострокового біологічного активу	163	155	300
<i>Вирощування довгострокових біологічних активів</i>				
1	Понесені витрати на підготовку ґрунту для закладання багаторічних насаджень	155	203,207, 66,65 та ін.	21000
2	Нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим на закладці багаторічних насаджень	155	661	8500

Продовження табл. 9.4

3	Проведено нарахування на заробітну плату	155	65	1129
4	Використано саджанці на закладку саду	155	208	20000
5	Понесені інші витрати, пов'язані із закладкою саду	155	22,372, 685 та ін.	2420
6	Віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів суму понесених витрат, пов'язаних із закладанням яблуневого саду	166	155	34149

Облік витрат на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів ведеться за статтями витрат, установленими фермерським господарством відповідно до галузі рослинництва і тваринництва.

Для узагальнення інформації про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», використовується субрахунок 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». За кредитом відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації). Даний субрахунок використовується лише для об'єктів, за якими здійснюється нарахування амортизації. Нарахування амортизації здійснюється на вартість довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких визначити неможливо за методикою, визначеною ПСБО 7 «Основні засоби». Об'єктом амортизації є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість, за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією).

9.3.2. Облік зміни вартості довгострокових біологічних активів

Вартість довгострокових біологічних активів може змінюватись протягом періоду їх функціонування, зокрема:

- у результаті їх переоцінки на звітну дату;

- проведення невід’ємних поліпшень;
- зменшення корисності активів.

Переоцінка довгострокових біологічних активів (дооцінка (уцінка) до справедливої вартості) має здійснюватись на кожну звітну дату постійно діючою Комісією господарства з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Сума доходу від збільшення справедливої вартості біологічних активів на дату балансу відображається в складі інших операційних доходів, а сума витрат від зменшення справедливої вартості – в складі інших операційних витрат.

Для їх відображення в План рахунків введено нові субрахунки 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». У таблиці 9.5 представлено методику обліку операцій зі зміни вартості біологічних активів.

Таблиця 9.5

Кореспонденція рахунків з обліку операцій зі зміни вартості біологічних активів та витрат на невід’ємні поліпшення довгострокових біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено суму дооцінки біологічних активів до справедливої вартості	163	710	21400
2	Відображено суму уцінки біологічних активів	940	163	700
3	Відображені витрати на проведення невід’ємних поліпшень багаторічних насаджень, що оцінені за первісною вартістю	155	66,65, 203, 208 та інші	7500
4	Зараховано вартість витрат на поліпшення багаторічних насаджень до вартості довгострокових біологічних активів	162	155	7500
5	Відображені витрати на невід’ємні поліпшення молодих багаторічних насаджень, що оцінені за первісною вартістю	155	66,65, 203, 208 та інші	4500
6	Зараховано вартість витрат на поліпшення багаторічних насаджень до вартості довгострокових біологічних активів	166	155	4500

На дату проміжного та річного балансів тварин варто обліковувати за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати в місці продажу. І лише якщо сільськогосподарське підприємство є платником податку на прибуток або неможливо достовірно визначити справедливу вартість на дату балансу, їх дозволяють відображати за первісною вартістю (собівартістю) (п. 10, 11 П(С)БО 30). Метод оцінки тварин має бути затверджений наказом про облікову політику.

Тому, оскільки при надходженні тварин на підприємство їх ставлять на баланс за первісною вартістю, на дату балансу (за умови, що підприємство обрало метод оцінки за справедливою вартістю) новопридбаних тварин треба переоцінити і перевести із субрахунка 164 на субрахунок 163. У такому разі на кінець кожного кварталу (року) тварин потрібно переоцінювати до актуальної справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати в місці продажу тварини.

9.3.3. Облік вибуття довгострокових біологічних активів

Об'єкт довгострокових біологічних активів вилучається зі складу активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок:

- продажу,
- безоплатної передачі та передачі в якості внеску до статутного капіталу інших господарських товариств,
- одна з причин зменшення балансової вартості вибракування продуктивної худоби з основного стада при втраті нею продуктивності або падіж тварин.

Сільськогосподарські підприємства використовують два первинні документи по списанню довгострокових біологічних активів (табл. 9.6).

Вибуття довгострокових біологічних активів може мати позитивний чи негативний результат. Фінансовий результат від вибуття довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, визначається та

відображається у порядку, установленому ПСБО 7 «Основні засоби».

Таблиця 9.6

Первинний облік вибуття довгострокових біологічних активів

Первинний документ	Особливості використання
1	2
Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (форма №ДБАСГ-3)	У цьому документі вказують дані, які характеризують об'єкт, а саме: рік закладання; первісну вартість (переоцінку); суму нарахованого зносу за даними бухгалтерського обліку; причини списання; економічну (технічну) недоцільність та/ або неможливість відновлення активів. Протокол засідання комісії, акт інвентаризації та цей акт затверджуються керівником підприємства.
Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (форма №ДБАСГ-4)	Вибракування продуктивної та робочої худоби, інших видів тварин відбувається за втрати ними господарсько-корисних якостей: значного зниження продуктивності, втрати племінної або робочої цінності, захворювання невиліковними хворобами, а також внаслідок травматичних наслідків, старості або недостатньої розвиненості на підставі цього акта. Для визначення непридатності тварин до подальшого використання, а також для складання необхідної документації утворюються постійно діючі комісії, які проводять безпосередній огляд тварин основного стада, призначених до списання, і встановлюють причини, що зумовили їх списання. Комісія складає цей акт із зазначенням клички (інвентарного номера) тварини, породи, батьків, живої маси на дату вибракування, стану вгодованості, причин вибракування та визначає подальше використання тварин, вибракуваних з основного стада.

Форми первинних документів для обліку вибуття довгострокових біологічних активів представлено у (Додатках Т, Т1, Т2).

Таким чином, фінансовий результат від вибуття об'єктів довгострокових біологічних активів визначається вирахуванням з доходу від вибуття об'єктів довгострокових біологічних активів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям [104].

Відповідно, в обліку фермерського господарства використовуватимуться рахунки обліку доходів і витрат.

За дебетом рахунків витрат відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунків доходів відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та

інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» [104].

Вибуття довгострокових біологічних активів у результаті планового вибуття (продажу, обміну) передбачає переведення їх до групи необоротних активів, утримуваних для продажу. Як наслідок, в обліку необхідно використовувати ряд субрахунків:

1. При реалізації: – субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»;

- субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
- субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

2. При ліквідації:

- субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності»;
- субрахунок 976 «Списання необоротних активів».

3. При виявленні нестачі та втрат:

- субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;
- субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»; або
- субрахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності».

Узагальнення фінансового результату від здійснених господарських операцій по вибуттю довгострокових біологічних активів підсумовують на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати» [104].

Особливість відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів господарсько-фінансової діяльності підприємства в тому, що протягом року фінансовий результат визначається оперативно в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), а в бухгалтерському обліку він відображається заключними записами по підсумку за звітний рік.

Операції з вибуття довгострокових біологічних активів відображаються такими бухгалтерськими записами (таблиця 9.7).

**Кореспонденція рахунків з обліку операцій з вибуття
довгострокових біологічних активів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
Реалізація довгострокових біологічних активів				
1	Списано собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю	901	163	7000,00
2	Відображено дохід від реалізації довгострокових біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю	377	701	12000,00
3	Відображено суму ПДВ	701	641	2000,00
4	Списано знос реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінювались за первісною вартістю	134	162	5000,00
5	Списано собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю	972	162	25000,00
6	Отримано дохід (виручку) від реалізації довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю	377	742	24000,00
7	Відображено суму ПДВ	742	641	4000,00
Передача в якості внеску до статутного капіталу та безоплатна передача довгострокових біологічних активів				
1	Списано вартість довгострокового біологічного активу, переданого в якості внеску до статутного капіталу	901	163	15000,00
2	Відображено інвестиції до статутного капіталу	143	701	25000,00
3	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	641	4166,67
4	Списано вартість безоплатно переданих довгострокових біологічних активів	949	163	7600,00
5	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	949	641	1520,00
Ліквідація довгострокових біологічних активів				
1	Ліквідовано довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю (розкорчовано сад):			
	— на суму зносу	134	162	600,00
	— на суму залишкової вартості	976	162	4400,00
2	Відображено доходи від ліквідації довгострокових біологічних активів (вартість деревини)	209	746	2000,00
3	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією довгострокових багаторічних насаджень	976	661,651	500,00
Вибраковка продуктивної худоби основного стада				
1	Переведено тварин, що вибракувані з основного стада на відгодівлю	213	163	8000
Списання нестач довгострокових біологічних активів				
1	Виявлено нестачу довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю	947	163	10000

2	Виявлено нестачу довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю			
-	на суму залишкової вартості	947	164	720
-	на суму зносу	134	164	780

Для організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів та формування інформації для складання приміток до фінансової звітності ведуть Відомість № 4.2 с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів. Синтетичний облік довгострокових біологічних активів по рахунку 16 ведуть в Журналі-ордері № 4 А с.-г.

9.4. Облік поточних біологічних активів

9.4.1. Облік надходження поточних біологічних активів

До поточних відносяться біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Варто відзначити, що в бухгалтерському обліку поточні біологічні активи складають особливу групу оборотних активів підприємства. До їх складу відносять поточні біологічні активи тваринництва, які представлені тваринами на вирощуванні і відгодівлі, і рослинництва, до яких належать сільськогосподарські культури, які використовуються у виробництві менше одного року, або одного операційного циклу.

Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, картопля тощо), або однорідні групи, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові), чи окремі культури (пшениця, ячмінь, кукурудза, соняшник, картопля тощо). Як правило, сільськогосподарські підприємства здійснюють калькулювання собівартості кожного виду сільськогосподарської продукції, тому остання деталізація є

найбільш зручною і для ведення аналітичного обліку, і для подальшого калькулювання.

В практиці обліку сільськогосподарських підприємств відсутні дані щодо обліку поточних біологічних активів рослинництва, що оцінюються за справедливою вартістю. Усі витрати, понесені на вирощування сільськогосподарських культур, відображаються в складі незавершеного виробництва. Незавершене виробництво в рослинництві є об'єктом обліку на рахунку 23 «Виробництво». Як тільки Комісією з оцінки було визначено справедливу вартість рослин на певному полі (площі), вони починають обліковуватись як поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю.

Первинний документ, який може використовуватися для обліку посівів, є Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1). В Акті зазначається склад експертної комісії, назва об'єкта обліку, площа в гектарах, оцінка якості посіву, прогнозовані врожайність та валовий збір, справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва (додаток С1).

Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (молодняк ВРХ на вирощуванні, молодняк свиней на вирощуванні, молодняк овець на вирощуванні, молодняк кіз на вирощуванні, ВРХ на відгодівлі, свині на відгодівлі, птиця, звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі), які складаються з певних статево-вікових (технологічних) груп тощо.

Основними джерелами надходження поточних біологічних активів на сільськогосподарське підприємство є:

- надходження поточних біологічних активів як внесок до статутного капіталу;
- безоплатне отримання поточних біологічних активів;
- придбання за кошти чи з іншими видами компенсації вартості;

- вирощення поточних біологічних активів на підприємстві (зокрема, вибраковка тварин з основного стада).

Поточні біологічні активи тваринництва при їх надходженні оформляються первинними документами для обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі (табл. 9.8) та підлягають оцінці (табл. 9.9).

Таблиця 9.8

Порядок документального оформлення первісного визнання додаткових біологічних активів (приплоду) та поточних біологічних активів рослинництва

Вид поточних біологічних активів	Назва документа	Час складання документа
Телята	Акт на оприбуткування приплоду тварин	У день народження
Поросята	Акт на оприбуткування приплоду тварин	У день опоросу
Ягнята чи козенята	Акт на оприбуткування приплоду тварин	У день окоту
Курчата, гусенята, каченята, індичата	При інкубації в своєму господарстві – Звіт про процеси інкубації	У добовому віці
Щенята норок, лисиць, песців, нутрій, соболів і кроленята	Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів	У день огляду, а підсумковий акт – після завершення щеніння, але не пізніше останнього дня місяця
Лошата коней: робочих	Акт на оприбуткування приплоду тварин	У добовому віці
племінних	Акт на оприбуткування приплоду тварин	У добовому віці
Тварини, вибракувані з основного стада	Акти на переведення худоби і птиці	У день переводу
Поточні біологічні активи рослинництва	Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю	Після сходження посівів / на дату визначення справедливої вартості
Поточні біологічні активи рослинництва	Акт списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю	Перед збиранням врожаю

Детальна характеристика зазначених первинних документів представлена у Додатку У.

Підходи до оцінки приплоду тварин за їх видами

Вид тварин	Порядок оцінки
1. Визначення справедливої вартості	
Телята	Виходячи зі справедливої вартості 1 ц живої маси або за справедливою вартістю голови приплоду
Поросята	Виходячи зі справедливої вартості 1 ц живої маси або за справедливою вартістю голови приплоду
Ягнята чи козенята	За справедливою вартістю голови приплоду
Курчата, гусенята, каченята та індичата	За справедливою вартістю добового молодняку
Щенята норок, лисиць, песців, нутрій, соболів та кроленята	У сумі 50% - справедливої вартості на момент відлучення від маток
Лошата робочих та племінних коней	За справедливою вартістю голови приплоду
2. При неможливості визначення справедливої вартості	
Телята	За трансфертною ціною, яка розраховується, виходячи з фактичної собівартості 60 кормо-днів утримання корови за минулий рік або планової собівартості на звітний період
Поросята	За трансфертною ціною, яка розраховується, виходячи з фактичної собівартості 1 ц живої маси відлучених поросят за минулий рік або планової собівартості на звітний період
Ягнята чи козенята	За трансфертною ціною голови приплоду, яка розраховується, виходячи з того, що на приплід відносять 12% витрат основного стада романівської породи, 15% каракульської та 10% витрат усіх інших порід
Курчата, гусенята, каченята та індичата	За трансфертною ціною, яка розраховується виходячи з фактичної собівартості добового молодняку за минулий рік або планової собівартості на звітний період
Щенята норок, лисиць, песців, нутрій, соболів та кроленята	У сумі 50% трансфертної ціни – на момент відлучення від маток, яка розраховується, виходячи з фактичної собівартості за минулий рік або планової собівартості на звітний період
Лошата робочих коней	За трансфертною ціною, яка розраховується, виходячи з фактичної собівартості 60 кормо-днів утримання дорослих коней за минулий рік або планової собівартості на звітний
Лошата племінних коней	За трансфертною ціною, яка розраховується, виходячи з фактичної собівартості, яка складається з витрат на основне стадо без вартості побічної продукції за минулий рік або планової собівартості на звітний період

Облік бджолосім'ї разом з вуликами, рамками та іншим інвентарем ведеться на аналітичному рахунку «Сім'ї бджіл» субрахунка 213 «Поточні

біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю». З метою визначення та детального обліку стану кожної сім'ї після закінчення медозбору комісія, призначена керівником господарства, перевіряє підготовку до зимівлі. В кожній сім'ї встановлюють наявність і якість матки, кількість розплоду в рамках і стільників у вулику, кількість та якість меду, силу сімей. Результати заносять у відомість огляду. На їх основі комісія складає Акт перевірки пасіки. В ньому зазначають рух бджолиних сімей протягом року, виробництво меду, воску та іншої продукції, кількість стільників, вуликів на пасіці, дають характеристику приміщень для зимівлі бджіл, вказують кількість хворих різними хворобами та оздоровлених сімей, пропонують заходи поліпшення роботи пасіки.

Для відображення в обліку операцій процесу інкубації птиці застосовується Звіт про процеси інкубації (форма № ПБАСГ-4). Звіт складається у двох примірниках начальником цеху інкубації. Заключним етапом процесу інкубації є сортування добового молодняку птиці. Для документального оформлення процесу сортування добового молодняку застосовується Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці (форма № ПБАСГ-5), який складається на спеціалізованих птахівничих господарствах і птахофабриках для приймання одержаних (виведених) пташенят у результаті інкубації начальником цеху інкубації або зоотехніком в день виводу пташенят.

Завершення документування руху біологічних активів є перенесення даних з первинних документів до Книги обліку руху тварин і птиці на фермі (форма №ПБАСГ-12), призначеної для щоденного обліку руху тварин і птиці на фермі (додаток С7).

Підсумкові дані Книги обліку руху тварин і птиці на фермі (форма №ПБАСГ-12) є підставою для складання Звіту про рух тварин і птиці на фермі (форма №ПБАСГ-13) (додаток С8) [68].

Звіт складається щомісяця на фермі завідувачем фермою або зоотехніком у двох примірниках. У Звіті вказують по кожній обліковій групі

(в розрізі окремих аналітичних рахунків) наявність тварин та їх живу масу на початок місяця, рух за місяць і залишок на кінець звітного місяця. Підставою для складання Звіту є підсумкові дані з Книги обліку руху тварин і птиці на фермі (форма №ПБА-12) [81].

Після закінчення звітного періоду перший примірник Звіту разом із первинними документами по руху тварин передається в бухгалтерію для перевірки даних і відображення їх в бухгалтерських реєстрах по обліку руху тварин. Другий примірник залишається на фермі. Дані Звіту за основними показниками у бухгалтерії звіряють: кількість кормо-днів повинна відповідати даним Відомостей витрат кормів, приріст живої ваги – розрахункам приросту живої ваги, приплід тварин – даним Актів на оприбуткування приплоду тощо. На підставі Звіту про рух тварин і птиці на фермі (форма №ПБАСГ-13) складають Журнал-ордер N 9 с.-г. [81].

Вивчення первинного обліку поточних біологічних активів тваринництва дало можливість науковцям обґрунтувати умовний поділ первинних документів, що призначені для обліку поточних біологічних активів тваринництва (рис. 9.5).

Для обліку поточних біологічних активів призначено рахунок 21 «Поточні біологічні активи», на якому ведеться облік і узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема, тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуюваної з основного стада й реалізованої без поставки на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, що оцінюються за справедливою вартістю, зокрема, зернові, технічні, овочеві та інші культури [32].

За дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракуюваної з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин.

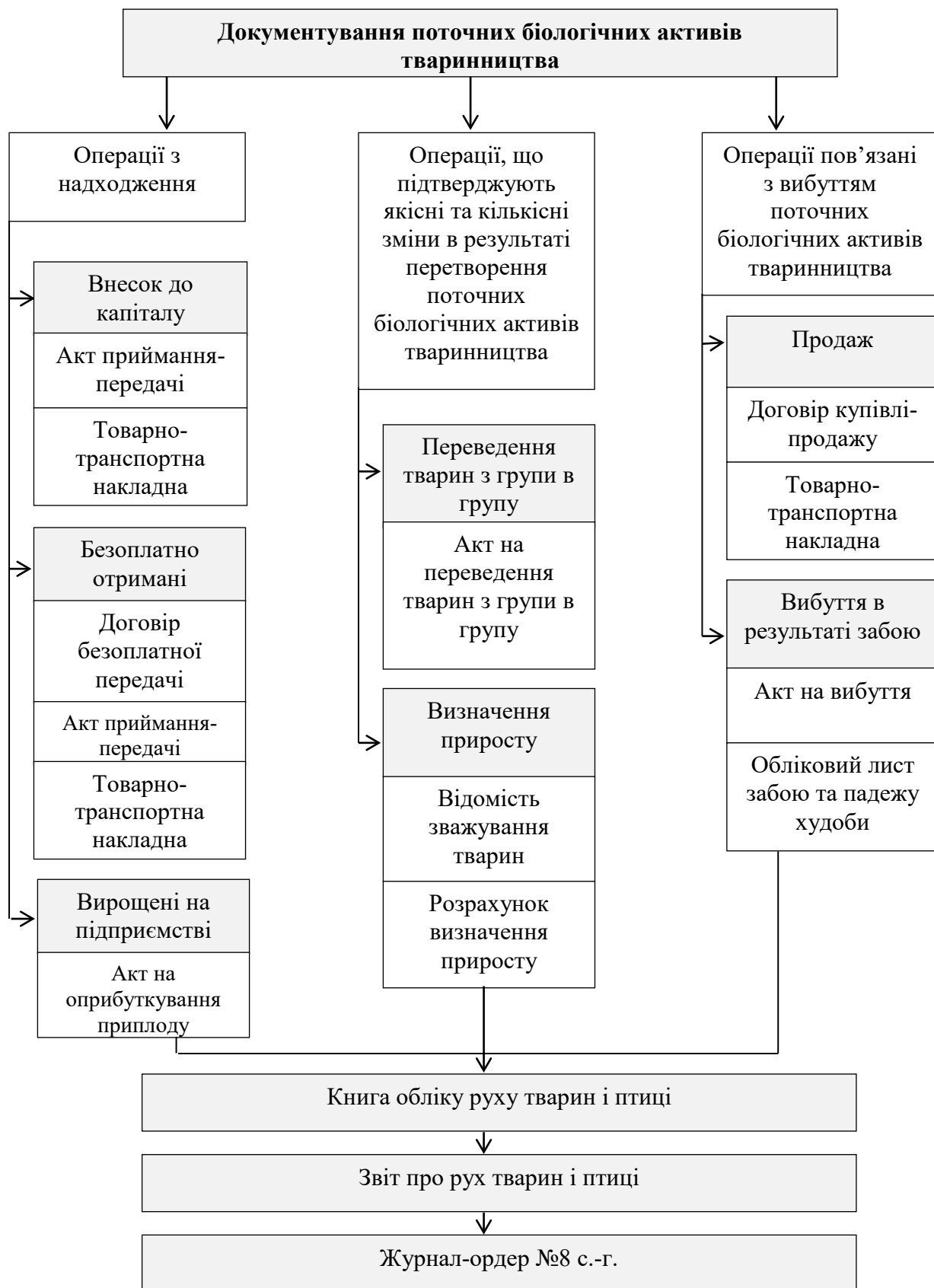


Рис. 9.5. Загальна схема документування поточних біологічних активів тваринництва

Джерело: [193, с. 334]

За кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо [32].

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» має такі субрахунки:

- 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

- 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

- 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» [108].

Порядок відображення в обліку надходження поточних біологічних активів представлено в таблиці 9.10.

Таблиця 9.10

Відображення в обліку поточних біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано поточний біологічний актив від учасника (засновника) підприємства як внесок до статутного капіталу: – на погоджену із засновниками вартість без ПДВ	21	46	1000
	- на суму податкового кредиту з ПДВ	641	46	200
2	Оприбутковано безоплатно отримані поточні біологічні активи	21		718
3	Придбано поточний біологічний актив: – отримано від постачальників-платників ПДВ, за вартістю без ПДВ	21	63	2000
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641	63	400
	- отримано від постачальників не платників ПДВ за вартістю у сумі зобов'язання перед постачальником	21	63	2000
Надходження поточних біологічних активів з власного виробництва				
1	Первісне визнання приплоду тварин, які оцінюються за справедливою вартістю (на суму справедливої вартості)	212	23	3240
2	На різницю між сумою, що визначена за справедливою вартістю та витратами виробництва, що пов'язані з отриманням приплоду:			
	- в разі перевищення витрат на виробництво над справедливою вартістю	940	23	-
	- в разі, якщо справедлива вартість більша від витрат виробництва	23	710	680

3	Первісне визнання приплоду тварин, які оцінюються за собівартістю	213	23	2560
4	Первісне визнання поточних біологічних активів рослинництва в оцінці за справедливою вартістю	211	23	-
5	На різницю між сумою, що визначена за справедливою вартістю та витратами виробництва, що пов'язані з вирощуванням активу: - в разі перевищення витрат на виробництво над справедливою вартістю - в разі, якщо справедлива вартість більша від витрат виробництва	940	23	-
		23	710	-
6	При необхідності здійснення витрат на подальші біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва або перед збиранням урожаю	23	211	-
7	Вибраковка тварин з основного стада та переведення їх на відгодівлю:			
	- які оцінювались за справедливою вартістю	212	163	-
	- які оцінювались за первісною вартістю:			
	на суму зносу	134	164	-
	на суму залишкової вартості	213	164	21445
8	На суму залишкової вартості із зарахуванням до поточних біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю	212	164	-
	- одночасно на суму перевищення справедливої вартості над залишковою на момент переводу	212	710	-
	- на суму перевищення залишкової вартості над справедливою на момент переводу	940	212	-

Характеристику рахунку представлено на рис. 9.6.

Аналітичний облік за всіма субрахунками ведеться в розрізі матеріально відповідальних осіб (ферм, відділків тощо) за такими виробничими і віковими групами [192, с. 333]:

1) велика рогата худоба: телички на випоюванні; бички на випоюванні; телички на дорощуванні; бички на дорощуванні; телиці для ремонту стада; корови-первістки для реалізації; корови - донори ембріонів;

2) свині: підсосні свинки під матками; підсосні кабанчики під матками; свинки на дорощуванні; кабанчики на дорощуванні; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свинки, що перевіряються;

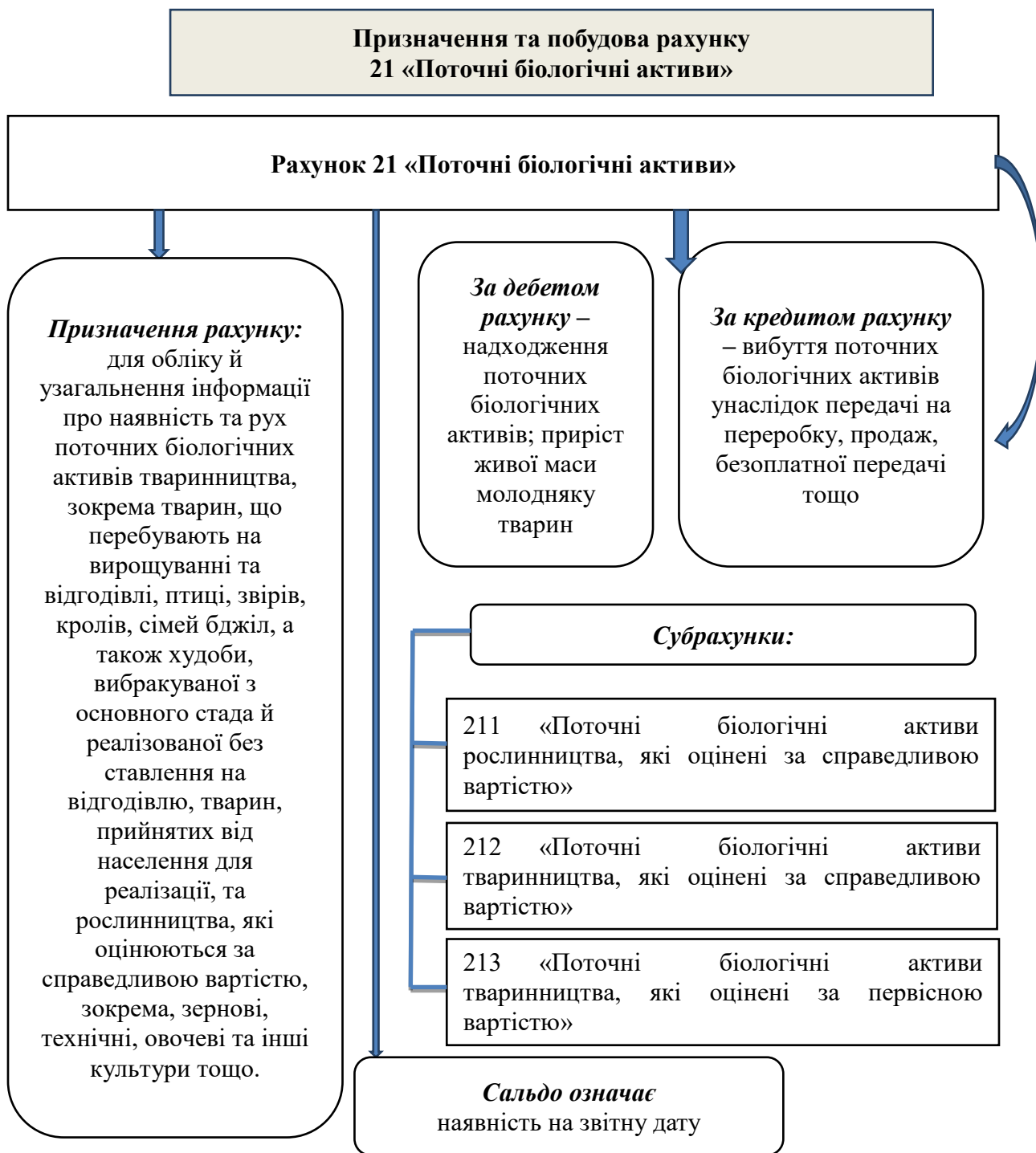


Рис. 9.6. Призначення та структура рахунку 21 «Поточні біологічні активи»

Джерело: сформовано за [32]

3) вівці: ярки народження поточного року; баранчики народження поточного року; ярки народження минулих років; баранчики народження минулих років; переярки. Облік за кожною групою ведеться окремо за

рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні;

4) кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року;

5) Коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю), молодняк племінних коней (за роками народження і статтю);

6) Тварини на відгодівлі: доросла худоба переведена з основного стада на відгодівлю і нагул за видами худоби (велика рогата худоба, свині, вівці, кози);

7) птиця. Аналітичний облік ведеться за такими обліковими групами:

7.1) кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок, промислове стадо несучок; ремонтний молодняк;

7.2) Кури м'ясного напрямку: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо;

7.3) Качки: молодняк; доросле стадо;

7.4) Гуси: молодняк; доросле стадо;

7.5) Індики: молодняк; доросле стадо;

8) сім'ї бджіл. Ведеться облік наявності та руху бджолиних сімей. Аналітичний облік ведеться за кількістю сімей, їх вартістю загалом по пасіці;

9) доросла худоба, що вибракувана з основного стада. Ведеться облік наявності за рухом поголів'я і балансовою вартістю, вибракуваних і реалізованих або забитих на м'ясо в господарстві без постановки на відгодівлю продуктивних тварин і робочої худоби. Аналітичний облік ведеться за видами тварин.

9.4.2. Облік зміни вартості поточних біологічних активів

Поточні біологічні активи постійно змінюють свою масу, біологічні характеристики і, відповідно, вартість. Ці зміни пов'язані з процесами біологічних перетворень тварин і рослин, які тривають постійно і підлягають відповідному відображенню в бухгалтерському обліку до моменту реалізації тварин, забою або переведення до основного стада та збирання врожаю.

Приріст живої маси худоби одержують щоденно, однак визначають, а тому і оприбутковують його періодично. Як правило, таким періодом вважають календарний місяць, оскільки за цей час розробляють баланс, підбивають підсумки роботи господарства і його підрозділів, складають звітність, нараховують оплату праці. Саме нарахування оплати та складання звітності є головною вимогою для щомісячного визначення продукції вирощування і відгодівлі.

Для документального оформлення приросту тварин за звітний період застосовують дві спеціалізовані форми первинних документів, а саме Відомість зважування тварин (форма № ПБАСГ-10) і Розрахунок визначення приросту (форма № ПБАСГ-11). Відомість складає завідувач фермою, бригадир або зоотехнік, в ній вказують вагу на дату зважування, та різницю, тобто привіс (приріст живої маси) або навпаки (додатки С5 та С6).

По Відомості зважування приріст живої маси можна визначити лише по поголів'ю, яке було на початок і на кінець періодів. Але зрозуміло, що між цими двома датами в поголів'ї відбувалися зміни: надходження та вибуття тварин у цій групі. Тому необхідно провести розрахунок визначення живої маси: до маси тварин на кінець звітного періоду додають масу поголів'я, що вибуло (включаючи і падіж), і віднімають масу поголів'я на початок звітного періоду і того, що надійшло за цей період.

Облік зміни вартості пов'язано, насамперед, із необхідністю відображення поточних біологічних активів у проміжній та річній фінансовій звітності за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Перед складанням звітності обов'язково необхідно провести роботу із визначення справедливої вартості поточних біологічних активів на дату звітності. Для цього Комісія із визначення справедливої вартості отримує від бухгалтерії інформацію про залишки поточних біологічних активів тваринництва і рослинництва у розрізі аналітичних рахунків. Після цього Комісія, враховуючи надану інформацію про види наявних біологічних

активів та зібрану нею інформацію про ціни активного ринку на поточні біологічні активи та сільськогосподарську продукцію, визначає справедливую вартість або обґрунтовує рішення про неможливість її визначення по окремих групах чи видах активів.

При цьому варто мати на увазі таке. Якщо розглядати поточні біологічні активи тваринництва, то з метою їх оцінки на дату звітності необхідно розглядати субрахунки з обліку активів за справедливою вартістю і за первісною вартістю окремо, оскільки ті види тварин, які оцінювалися за справедливою вартістю на дату первісного оприбуткування або на дату попередньої звітності, не можуть переводитись до групи біологічних активів, що оцінюються за первісною вартістю.

Отже, залишок тварин, що протягом звітного періоду обліковувались на рахунку 212, аналізується на предмет відповідності їх вартості, що сформована у звітному періоді (враховуючи вартість приросту), справедливій вартості на дату звітності. А залишок тварин, що обліковувались на рахунку 213, аналізується на предмет виявлення можливостей їх оцінки за справедливою вартістю на дату звітності, що розглядається.

На основі рішення, прийнятого Комісією, здійснюються такі операції:

1) переведення тварин із групи, що обліковувались за первісною вартістю до групи, що обліковуються за справедливою вартістю (якщо виявились можливості їх оцінки за справедливою вартістю);

2) оцінка, сформованих залишків на рахунку 212 (приведення їх вартості, що сформувалася протягом звітного періоду, до справедливої вартості на дату звітності) на основі справедливих цін, визначених комісією;

3) проведення результатів переоцінки в бухгалтерському обліку. Різниця між сформованою в обліку протягом звітного періоду, вартістю і справедливою вартістю визнається доходами чи витратами іншої операційної діяльності та включається до складу фінансового результату від сільськогосподарської діяльності. Кореспонденція рахунків за наведеними вище операціями наведена в таблиці 3.7.

Як правило, справедлива вартість поточних біологічних активів рослинництва не визначається. Облік цих активів ведеться на рахунку 23 «Виробництво» та відображається у звітності за статтею «Незавершене виробництво» за сумою фактично понесених витрат на їх вирощування.

На різницю між справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу поточних біологічних активів рослинництва на дату балансу, та сумою понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями, визнається інший операційний дохід або витрати.

Облік зміни вартості поточних біологічних активів представлено в таблиці 9.11.

Таблиця 9.11

Облік зміни вартості поточних біологічних активів тваринництва

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	При виявленні можливості оцінки тварин, що раніше обліковувались за первісною вартістю, за справедливою вартістю (на суму первісної вартості, що сформована на рахунку 213)	212	213
2	Відображено результати від зміни справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва:		
	- збільшення (на різницю (суму збільшення))	212	710
	- зменшення (на різницю (суму зменшення))	940	212

Варто звернути увагу на те, що на кожен звітну дату справедлива вартість біологічних активів може змінюватися, що додатково має знаходити відображення в синтетичному та аналітичному обліку й фінансовій звітності.

Після досягнення поточними біологічними активами рослинництва стадії зрілості (збирання урожаю) аналітичний облік культур, що були оцінені за справедливою вартістю, закривається на субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва» та відновлюється на рахунку 23 «Виробництво». Останнє пов'язане з тим, що поточні біологічні активи в стадії зрілості припиняють процес життєдіяльності (зникають як об'єкт обліку), а вихід від них продукції обліковується лише за кредитом рахунку

Крім того, при визначенні фінансового результату до загальної суми чистого прибутку сільськогосподарські підприємства включають доходи, що не підкріплені виручкою, а це спричиняє виникнення протиріч, які негативно впливають на достовірність відображення інформації у звітності.

9.4.3. Облік вибуття поточних біологічних активів

Продаж поточних біологічних активів оформлюється товарно-транспортною накладною (форма № 1 с.-г. (тварини)), в якій зазначають вид тварин, що вибули, їх номери, клички, стать, вік, масть, живу масу і вартість. Перед відправленням тварин зважують і визначають їх вгодованість.

Переробні підприємства приймають тварин та птицю у встановленому порядку і на прийнятну продукцію виписують Приймальну квитанцію (форма ПК-1).

Продаж худоби і птиці, прийнятих від громадян для реалізації за договорами, також оформлюють товарно-транспортною накладною з поміткою «Прийнято від громадян для реалізації».

Для документального оформлення вибуття тварин та птиці в результаті забою, прирізки та падежу використовується Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6) (додаток С3) й Обліковий лист забою та падежу худоби (форма № ПБАСГ-8).

Переведення тварин із групи в групу оформляється Актом на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма № ПБАСГ-9) (додаток С4). Застосовується у всіх випадках оформлення переводу тварин (телят, поросят, ягнят, лошат, птиці, кролів, звірів тощо) з однієї статево-вікової групи в іншу, включаючи і переведення тварин в основне стадо.

На підставі документів про вибуття поголів'я здійснюються записи в

Книзі обліку руху тварин і птиці (форма № 34) яку, разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № 102), подають в бухгалтерію господарства.

При вибутті поточних біологічних активів собівартість їх реалізації чи іншого вибуття визначається, виходячи із тої вартості, за якою вони обліковувались на дату вибуття, а саме:

- собівартість поточних біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, дорівнює їх справедливій вартості за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, яку було визначено на останню дату балансу і за якою вони відображаються в обліку на дату вибуття;

- собівартість реалізованих поточних біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, дорівнює їх первісній (балансовій) вартості на дату вибуття.

Методику обліку вибуття поточних біологічних активів представлено в таблиці 9.12.

Таблиця 9.12

Кореспонденція рахунків з обліку вибуття поточних біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Реалізація поточних біологічних активів тваринництва, оцінених за справедливою вартістю			
	- на суму їх вартості	901	212	4864
	- на суму виручки (доходу)	36	701	6000
	- на суму ПДВ	701	641	1000
2	Реалізація поточних біологічних активів тваринництва, оцінених за первісною вартістю			
	- на суму їх вартості	901	213	3500
	- на суму виручки (доходу)	36	701	6000
	- на суму ПДВ (якщо застосовується нульова ставка ПДВ цього запису не здійснюють)	701	641	1000
3	Реалізація поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю			

Продовження табл. 9.12

	- на суму їх вартості	901	211	10500
	- на суму виручки (доходу)	36	701	12000
	- на суму ПДВ	701	641	2000
4	Реалізація поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за первісною вартістю			
	- на суму їх вартості	901	231	6800
	- на суму виручки (доходу)	36	701	12000
	- на суму ПДВ	701	641	2000
5	Списання вартості загиблих поточних біологічних активів	947,99	21,231	2550
6	Забій тварин на вирощуванні та відгодівлі	233	212,213	855
7	Списано вартість поточних біологічних активів, що є внеском до статутного капіталу інших підприємств	901	21	4204
	- на суму погодженої вартості внеску	14	701	6000
	- на суму ПДВ	701	641	1000

Синтетичний облік поточних біологічних активів по каналах надходження та вибуття за кореспондуючими рахунками ведуть в Журналі-ордері № 8 с.-г. по рахунку 21 «Поточні біологічні активи» та Відомостях № 8.1 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва та № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва.

Питання для самоконтролю

1. Економічний зміст біологічних активів.
2. Класифікація біологічних активів.
3. Оцінка біологічних активів.
4. Облік довгострокових біологічних активів.
5. Облік поточних біологічних активів.

Тестові завдання для самоконтролю

1. Чи кожна тварина (рослина) може бути визнана біологічним активом?

- 1) так, кожна;
- 2) ні, тільки та, що перебуває в процесі біологічних перетворень;

3) ні, тільки та, процес перетворення якої контролюється і управляється підприємством;

4) ні, тільки та, що використовується для отримання продукції рослинного та тваринного походження.

2. Які з перерахованих господарств визначають і ведуть облік біологічних активів:

- 1) господарства, що здійснюють морську риболовлю;
- 2) господарства, що здійснюють відстріл диких тварин для мисливських ресторанів;
- 3) господарства, що розводять рибу в штучних водоймах;
- 4) господарства, що здійснюють річкову риболовлю.

3. Тварин цирків і зоопарків варто обліковувати на рахунку:

- 1) 21;
- 2) 163;
- 3) 107;
- 4) 164.

4. Біологічні активи, що здатні давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб вигоди, протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, називаються:

- 1) незрілі довгострокові біологічні активи;
- 2) поточні біологічні активи;
- 3) довгострокові біологічні активи;
- 4) первинні біологічні активи.

5. З переліку біологічних активів обрати незрілі довгострокові :

- 1) молодняк телят;
- 2) сади, що плодоносять;

- 3) ягідники першого року посадки;
- 4) свині на відгодівлі.

6. З переліку біологічних активів обрати довгострокові:

- 1) сади;
- 2) посіви буряків;
- 3) батьківське стадо курей;
- 4) основне стадо ВРХ.

7. Продукція, що одержується від біологічного активу чи їх групи одночасно з основною, відповідає встановленим стандартам і призначена для подальшої переробки або реалізації, є :

- 1) супутньою;
- 2) побічною;
- 3) спряженою;
- 4) виправленою.

8. Серед видів продукції обрати побічну:

- 1) молоко основного стада овець;
- 2) насіння конопель;
- 3) гній ВРХ;
- 4) приплід.

9. Приплід тварин згідно з П(С)БО 30, визнається:

- 1) довгостроковими біологічними активами;
- 2) додатковими біологічними активами;
- 3) продукцією сільськогосподарського виробництва;
- 4) незрілими біологічними активами.

10. Біологічні активи рослинництва, якщо вони незрілі та їх

справедливу вартість визначити неможливо, обліковуються:

- 1) у складі поточних біологічних активів (рахунок 21);
- 2) як незавершене виробництво (рахунок 23);
- 3) як довгострокові біологічні активи (рахунок 16);
- 4) як витрати майбутніх періодів (рахунок 39).

11. Чи нараховується амортизація на довгострокові біологічні активи?

- 1) так, лише на ті, справедливу вартість яких встановити можливо;
- 2) так, лише на ті, справедливу вартість яких встановити неможливо;
- 3) ні;
- 4) так, на всі.

12. Які з витрат включаються до первісної вартості біологічних активів, придбаних за плату?

- 1) витрати на транспортування;
- 2) суми посередницьких послуг;
- 3) курсові різниці при придбанні у іноземного постачання;
- 4) відсотки за кредитом на придбання.

13. Придбання продуктивної худоби в обліку відображається записами:

1)			
Дт	155	Кт	685
	641		685
	163		155;
2)			
Дт	155	Кт	685
	641		685
	107		155;
3)			
Дт	163	Кт	685
	641		685;

4)				
Дт	21		Кт	685
	641			685.

14. При переведенні нетелей в основне стадо, їх як довгострокові біологічні активи оцінюють:

- 1) за первісною вартістю;
- 2) за справедливою вартістю;
- 3) за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;
- 4) за фактичними витратами на їх вирощування.

15. Оприбуткування бичків поточного року народження як внеску до статутного капіталу в обліку відображається записом:

1)				
Дт	16		Кт	46;
2)				
Дт	21		Кт	46;
3)				
Дт	16		Кт	40;
4)				
Дт	21		Кт	40.

16. Отриманий приплід тварин ВРХ визначається поточним біологічним активом:

- 1) вкінці місяця при складанні звіту про рух худоби і птиці;
- 2) з моменту народження;
- 3) з моменту відлучення від матки;
- 4) після першого зважування.

17. Первісне визнання приплоду тварин в обліку відображається:

1)				
Дт	21		Кт	23;
2)				
Дт	21		Кт	210;

3)			
Дт	27	Кт	23;
4)			
Дт	16	Кт	23.

18. Яка з умов є перешкодою для визначення справедливої вартості біологічних активів?

- 1) велика сума витрат на біологічні перетворення;
- 2) використання їх в діяльності підприємства вперше;
- 3) невідповідність їх технічним стандартам;
- 4) відсутність активного ринку.

19. Біологічні перетворення – це:

- 1) процес якісних і кількісних змін біологічних активів;
- 2) процес якісних змін біологічних активів;
- 3) процес кількісних змін біологічних активів;
- 4) ваша відповідь.

20. Переоцінка довгострокових біологічних активів до справедливої вартості здійснюється:

- 1) якщо індекс інфляції більше 1,1;
- 2) на кожну звітну дату;
- 3) один раз на рік;
- 4) з 1 жовтня по 31 грудня.

Практичні завдання

Задача 1. Підприємство придбало продуктивну худобу (5 голів). Договірна вартість однієї голови склала 24000 грн (з ПДВ). Витрати на транспортування худоби в господарство склали 1200 грн (з ПДВ). Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 2. Переведено групу нетелів в кількості 15 голів в основне стадо, що оформлено Актом на переведення тварин з групи в групу. Вартість худоби становить 330000 грн.

Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку

Задача 3. Підприємство закладає новий яблуневий сад. Для цього в НДІ садівництва придбані саджанці нового сорту і проведені роботи із закладання саду. Витрати складають: вартість саджанців – 200 000 грн (без ПДВ); витрати на підготовку ґрунту для закладення багаторічних насаджень (роботи машино-тракторного парку) – 12100 грн; нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на закладці багаторічних насаджень – 28500 грн; нарахування на заробітну плату ЄСВ – ? витрачено мінеральні добрива – 124000 грн.

Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку

Задача 4. ТОВ «Мрія» реалізувало ВАТ «Прогрес» п'ять голів продуктивної худоби та яблуневий сад, який вирощений на ділянці землі, яку орендовано у ВАТ «Прогрес» і після закінченню строку оренди передано орендодавцю.

Балансова вартість худоби становила 100 000 грн. за справедливою вартістю. Вартість продажу – 180000 грн (в т.ч. з ПДВ).

Балансова вартість яблуневого саду становила 300 000 грн (за первісною вартістю), накопичена амортизація – 50000 грн. Вартість продажу – 240000 грн (в т.ч. з ПДВ).

Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 5. На сільськогосподарському підприємстві прийнято рішення про ліквідацію сливового саду внаслідок значної втрати продуктивності через застарілість дерев. Даний об'єкт оцінено за первісною вартістю в сумі 50000 грн. (сума зносу – 46000 грн.). В результаті розкорчовки саду отримана

деревина, яка була передана на склад та оцінена в сумі 12000 грн.

Крім того, прийнято рішення про переведення групи корів на відгодівлю внаслідок зменшення продуктивності. Тварини обліковувались за справедливою вартістю в сумі 80000 грн.

Відобразити господарські операції з ліквідації саду та вибраковки тварин з основного стада.

Задача 6. Постійно діюча комісія з переоцінки біологічних активів визначила справедливу вартість продуктивних тварин на дату балансу. Балансова вартість тварин на попередню дату оцінки – 230000 грн. Справедлива вартість вказаних довгострокових біологічних активів тваринництва на звітну дату становить:

а) 255600 грн;

б) 205000 грн.

Відобразити господарські операції з переоцінки біологічних активів на рахунках бухгалтерського обліку.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бабич М.М. Сутність і особливості класифікації фермерських господарств [Електронний ресурс] / М.М. Бабич // Вісник аграрної науки Причорномор'я. – 2007. – Т. 1, Вип. 3. – С. 87-92 – Режим доступу: [http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Visnyk-agrarnoi-nauky-Prychornomorja/VANP2007/VANP2007-3\(42\)-tom1/Visnik_2007-3\(42\)-tom1_87-92.pdf](http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Visnyk-agrarnoi-nauky-Prychornomorja/VANP2007/VANP2007-3(42)-tom1/Visnik_2007-3(42)-tom1_87-92.pdf).
2. Белатов М. А. Теория бухгалтерского учета : учеб.пособ. / М. А. Белатов. [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Издательство «Экзамен», 2005. – С. 256.
3. Бляхарчук М. О. Формування облікової політики в системі управління підприємством: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Бляхарчук Марія Олександрівна; Національний університет водного господарства та природокористування. – 2016. – 305 с.
4. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р.Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.
5. Бурко К.В. Завдання бухгалтерського обліку в умовах реалізації стратегічних цілей державної політики регулювання земельних відносин / К.В. Бурко // Економіка. Фінанси, Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 3. – С. 153-163.
6. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств / К.В. Бурко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2019. – № 2. – С. 162-178.
7. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підруч. для студ. вузів / [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко, ін.]; за ред. М.Ф. Огійчука. – 4-е вид., перероб. і доп. – К. : Аграр. освіта, 2007. – 979 с.
8. Волощук Н.Ю. Теоретичні підходи до дослідження сутності категорії малого підприємництва / Н.Ю. Волощук // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка. – 2015. – Випуск 2 (4). Частина 2.

– С. 13-17.

9. Головачко В.М. Поняття, класифікація та оцінка біологічних активів / В.М. Головачко // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – 2015. – Вип. 1 (3). – С. 201-206.

10. Гончарук І. В. Вплив еколого-економічного фактору на особливості організаційно-економічного механізму використання ресурсного потенціалу сільських територій / І. В. Гончарук, І. В. Томашук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №4. – С. 52-62.

11. Гончарук І.В. Організаційні аспекти облікового забезпечення управління в інтегрованих науково-виробничих структурах (на прикладі Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків Національної академії аграрних наук України) / І.В. Гончарук, Я.П. Іщенко, І.В. Стригун // ЕКОНОМІКА, ФІНАНСИ, МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2017. - №9(25). – С.33-45.

12. Гончарук І.В. Фінансові результати сільськогосподарських підприємств: механізм формування та аналітична оцінка (на прикладі Ялтушківської дослідно-селекційної станції ІБК І ЦБ НААН України /І.В.Гончарук, В.І.Старосуд, Т.О. Мулик// Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018 – № 3. –(31). – С. 18-34.

13. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>.

14. Гудзенко Н.М. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та поповнення фінансової звітності / Н.М. Гудзенко, Н.І. Коваль, Т.Ф. Плахтій // Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 5 (33) – С. 102 – 113.

15. Гудзенко Н.М. Звіт про власний капітал: порядок складання та шляхи удосконалення / Н.М. Гудзенко, Т.П. Горобець. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com/>

8_NND_2010/Economics/60336.doc.htm.

16. Гудзенко Н.М. Особливості організації обліку операцій з інвестиційною нерухомістю / Н.М. Гудзенко // Економіка. Фінанси, Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 7. – С. 41-48.

17. Гудзенко Н.М. Роль обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємств / Н.М. Гудзенко, Т.Г. Китайчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 3. – С.125-135.

18. Гудзенко Н.М. Інформаційне забезпечення аналізу як основний чинник його якості / Н.М. Гудзенко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 12 (45). – Ч.1. – Луцьк, 2015. – С. 94-103.

19. Гудзенко Н.М. Особливості організації бухгалтерського обліку та контролю у забезпеченні економічної безпеки підприємств [Електронний ресурс] / Н.М. Гудзенко, О.Д. Шевчук // Глобальні та національні проблеми економіки, Миколаївський національний університет ім. Сухомлинського. – 2017. – № 17. – Режим доступу до ресурсу: <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/164.pdf>.

20. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 392 с.

21. Данік Н.В. Особливості ведення обліку фермерських господарств. // Інноваційна економіка. – 2011. – № 1. – С. 101-104. [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_1/101.pdf.

22. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.

23. Довбуш А. Види фермерських господарств та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку / А. Довбуш // Економічний аналіз. – 2008. – Випуск 3 (19). – С. 280-282.

24. Дробязко С.І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу: навч. посіб. [Дробязко С.І., Козир Т.М., Холод С.Б.] / За заг. ред. П. Й.

Атамаса – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.

25. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / Жук В.М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648с.

26. Жук Н. Облік основних засобів в ринкових умовах : навчальний посібник / Н.Л. Жук – [2-е вид., доп. і перероб.]. – К. : Всеукраїнський інститут права і оцінки, 2011. – 286 с.

27. Задорожний З.В. Облік в галузях економіки : навч. посіб. [Задорожний З.В., Ковальчук Є.К., Панасюк В.М.] – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 245 с.

28. Здирко Н.Г. Облік і аудит дебіторської заборгованості: окремі проблеми та шляхи їх вирішення // Матеріали XXXIII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах Європи та Азії» // Збірник наукових праць. – Переяслав-Хмельницький, 2016 р. – 213 с.

29. Замула І.В. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку / І.В. Замула, Л.П. Черевко // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1 (59). – С. 74-76.

30. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

31. Інструкція по обліку молодняка тварин, птиці та тварин на відгодівлі [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства сільського господарства і продовольства України від 15.01.1997 р. № 7. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/spart85/inx85295.htm>.

32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затв. наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/instr291>.

33. Інструкція про службові відрядження в межах України та за

кордон, затв. наказом Міністерства Фінансів України від 13.03.98 р. № 59. .
[Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>

34. Іщенко Яна. Розрахунки за допомогою електронних грошей: обліковий аспект / Яна Іщенко, Тетяна Попик // ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (9). Частина 1 / відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2016. – С. 243-249.

35. Іщенко Я.П. Актуальність формування облікової політики аграрних підприємств /Я.П. Іщенко// Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 10 (37). Ч 4. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2013. – С.147-152.

36. Іщенко Я.П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві : монографія. / Я.П. Іщенко. – Вінниця : Вид-во ПП «ТД Едельвейс і К», 2011. – 276 с.

37. Іщенко Я.П. Облік поточних біологічних активів / Я.П. Іщенко, О.І. Спориш [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuiv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_36/37.pdf.

38. Іщенко Я.П. Раціональна організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах як передумова прийняття оптимальних рішень / Я.П. Іщенко // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія Економічні науки / Редколегія: Калетнік Г.М. (головний редактор) та інші. – Вінниця, 2011. Випуск 3 (54).– С. 55-60.

39. Іщенко Я.П. Облікові аспекти користування землею на умовах емфітевзису / Я.П. Іщенко, В.В. Новодворська // Економіка. Фінанси. менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 10. – С.124-136.

40. Іщенко Я.П. Облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису / Я.П. Іщенко // Облік і фінанси. – 2016. – № 4(74). – С. 34-40.

41. Іщенко Я.П. Використання земель на умовах емфітевзису: правовий та обліковий аспекти / Я.П. Іщенко, О.О. Любар // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 3. – С. 103-114.

42. Калетнік Г.М. Аналіз сучасного стану та перспективи розвитку ринку цукру в Україні та світі / Г.М. Калетнік, Н.В. Пришляк // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2019. – № 4. – С. 7-19.

43. Калетнік Г. М. Виробництво та сертифікація органічної продукції: досвід США / Г.М. Калетнік, Н.В. Пришляк // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 9. – С.7-22.

44. Калетнік Г. М. Ефективність державної підтримки як основа сталого розвитку сільського господарства / Г.М. Калетнік, Н.В. Пришляк // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 5. – С.7-23.

45. Калетнік Г.М. Державне регулювання економіки: [навч. посіб.] / Г.М. Калетнік, А.Г. Мазур, О.Г. Кубай. – К. : Хай-Тек Прес, 2011. – 428 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1813011338682/ekonomika/derzhavne_regulyuvannya_ekonomik.

46. Калетнік Г.М. Іпотечне кредитування в сільському господарстві України / Г.М. Калетнік // Економіка АПК. – 2013. – № 7. – С. 58-63.

47. Калетнік Г.М. Науково-теоретичні засади формування та розвитку людського капіталу в сільських територіях / Г.М. Калетнік, А.Г. Мазур // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 10. – С. 7-25.

48. Канцедал Н.А. Варіативний підхід до вибору форми обліку фермерських господарств. // [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009_2/9.pdf.

49. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в

сільському господарстві України : наукова доповідь на Міжнар. наук-практ. конф. Подільського держ. аграрно-техніч. ун-ту 24-25 вересня 2013 р / Г. Г. Кірейцев. – Кам'янець-Подільський, 2013. – 32 с.

50. Китайчук Т.Г. Облік основних засобів з урахуванням принципів та положень міжнародних та національних стандартів / Т.Г. Китайчук, С.А. Базюк // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. –2016. – Випуск 2 (10). – С. 117-124.

51. Китайчук Т.Г. Аналіз складових балансу підприємства / Т.Г. Китайчук // Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове видання. – 2015. – Випуск 3. – С. 859-865.

52. Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством / Л.В. Коваль // Ефективна економіка. – 2019. – №5. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7048>

53. Коваль Н.І. Облікове забезпечення управління фінансовою діяльністю аграрних підприємств : монографія / Н. І. Коваль, О.Д. Радченко. – Вінниця : Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2013. – 302 с.

54. Коваль Н.І. Особливості облікової політики господарств / Н.І. Коваль // Науковий вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Фінанси і кредит. – 2013. – Випуск 2 (35), 2013. – С. 152-157.

55. Коваль Н.І. Облік фіксованого сільськогосподарського податку у фермерських господарствах / Н.І. Коваль, А.П. Нечепуренко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2015. –№ 1. – С. 97-104.

56. Коваль Н.І. Удосконалення організації обліку фермерських господарств: зарубіжний досвід / Н.І. Коваль, В.В. Мандибура // Глобальні та національні проблеми економіки – [Електронне наукове фахове видання]. –Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського, 2015. – № 3. – Режим доступу: [http:// www. http://global-national.in.ua/issue](http://www.global-national.in.ua/issue).

57. Коваль Н.І. Особливості контролю та аналітичної оцінки в

діяльності сільськогосподарських підприємств/ Н.І. Коваль // Глобальні та національні проблеми економіки – [Електронне наукове фахове видання]. – 2016. – № 12. – Режим доступу: [http:// www. http://global-national.in.ua/issue](http://www.http://global-national.in.ua/issue).

58. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти / Н.І. Коваль // Збірник наукових праць ВНАУ. – Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017 – № 7. – (23) – С. 93-108.

59. Коваль Н.І. Вплив видів діяльності та їх класифікацій на вибір облікових процедур аграрних підприємств/ Н.І. Коваль// Збірник наукових праць «Економічні науки» Луцький національний технічний університет. Серія Облік і фінанси/ Випуск № 10 (37) – Ч. 3. – Луцьк, 2013 – С. 318 – 329.

60. Коваль О.В. Облік генно-модифікованих біологічних активів / О.В.Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 4. – С. 118-128.

61. Коваль О.В. Облік генно-модифікованих біологічних активів / О.В.Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 4. – С. 118-128.

62. Коваль Л.В. Облікова політика щодо запасів / Л.В. Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – №1. – С. 101-110.

63. Коваль Л.В. Особливості формування облікової політики у фермерських господарствах / Л.В. Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 5. – С. 113-123.

64. Корпанюк Т.М. Фінансово-економічна діагностика аграрних підприємств з виробництва біопалива / Т.М. Корпанюк // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 12. – С. 63-70.

65. Коцупатрій М.М. Системи оподаткування діяльності фізичних

осіб підприємців в Україні. / К.В. Безверхий, С.І. Ковач, М.М. Коцупатрий // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 10 (136). – С. 183-194.

66. Лист Мінфіну України «Про облікову політику» [Електронний ресурс]: від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/article?art_id=58984&cat_id=34931.

67. Куць Т. В. Методи оцінки виробничих запасів підприємства / Т.В. Куць, С.А. Басиста // Молодий вчений. – 2017.– №12 (52). – С. 590-693.

68. Лист Мінфіну України «Про облікову політику» [Електронний ресурс]: від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/article?art_id=58984&cat_id=34931.

69. Любар О.О. Облікове забезпечення відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств / О.О. Любар // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2019. – № 8. – С.130-140.

70. Любар О.О. Особливості організації бухгалтерського обліку в агрохолдингах [Електронний ресурс] / О.О. Любар, А.О. Цуркан // Бізнес Інформ. – 2018. – № 12. – Режим доступу до журналу: <http://www.business-inform.net/annotated-catalogue/?year=2018>.

71. Любар О.О. Організація обліку довгострокових інвестицій та джерел їх фінансування / О.О. Любар// Ефективна економіка. – 2019. – №4. – Режим доступу до журналу: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/4_2019/59.pdf

72. Мазур В.А. Методика аналізу фінансового стану підприємства відповідно до вимог внутрішніх і зовнішніх користувачів / В.А. Мазур, О.Ф. Томчук, Ю.Ю. Браніцький // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 3. – С.7-20.

73. Мазур В. А. Специфіка ринку органічної продукції: національний та європейський аспект / В.А. Мазур, С.Я. Ковальчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – №4. – С. 7-18.

74. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс]: Наказ міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. №2. – Режим доступу: <https://zakon.help/article/metodichni-rekomendacii-z-buhgalterskogo-obliku-zapasiv>.

75. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929

76. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. №561

77. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України 27.06.2013 р. № 635. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx.

78. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>.

79. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства аграрної політики України № 37-27-12/14023 від 04.12.2003. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

80. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства аграрної політики України № 37-27-12/14023 від 04.12.2003. – Режим доступу:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

81. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів [Електронний ресурс]: Наказ Мінагрополітики України від 21.02.08 р. № 73. – Режим доступу: http://uazakon.com/documents/date_cj/pg_gbwfxa/index.htm.

82. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс]: Наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>.

83. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: Наказ Мінагрополітики України від 04.06.2009 р. № 390. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09>.

84. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р., № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07>.

85. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-pereklad-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=dohidna-politika&subcategory=buhgalterskij-oblik>.

86. Мулик Т.О. Аналітичне забезпечення заборгованості підприємства в умовах антикризового управління / Т.О. Мулик, О.Ф. Томчук, Л.І. Федоришина // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – № 1. – 2019. – С.17-24.

87. Мулик Т.О. Аналітична оцінка складу та структури земельних ресурсів Вінницької області: стан та перспективи / Т.О. Мулик // Економіка. Фінанси, Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 12. – С. 30-39.

88. Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління

оподаткуванням / Т.О. Мулик // Глобальні та національні проблеми економіки. – випуск № 4, березень 2015. – [Електронний ресурс] / Режим доступу до ресурсу: <http://global-national.in.ua>.

89. Мулик Т.О. Організація обліку та аудиту витрат на збут підприємства: стан та напрями вдосконалення [Електронний ресурс] / Т. О. Мулик, Я. І. Мулик.// Глобальні та національні проблеми економіки. -2018. - № 22. – Режим доступу до статті: <http://global-national.in.ua/issue-22-2018>.

90. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

91. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Акта інвентаризації обсягів залишку пального та Порядку його заповнення та подання» від 25.02.2016 р. № 219.

92. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 № 732.

93. Наказ «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 20.04.2015 р. № 449 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15>.

94. Наказ «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 09.09.2013 р. № 455 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1622-13>.

95. Наказ Мінфіну України від 15.05.2018 р. № 511 «Про внесення змін до Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

96. Наказ Міністерства Фінансів України від 17.03.2017 р. № 369 «Про затвердження Змін до наказу Міністерства фінансів України від 19.06.2015 р. № 578», щодо внесення змін до форм податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця, податкової декларації платника єдиного податку третьої групи (юридичної особи), податкової декларації платника єдиного податку четвертої групи.

97. Наказ Мінфіну від 28.01.2016 р. № 21 у редакції наказу Мінфіну від 23.03.2018 р.

98. Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2016 р. № 441 (зі змінами від 15.05.2018 р.).

99. Наказ Міністерства фінансів України від 15.05.2018 р. № 511 «Про внесення змін до Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

100. Наказ Мінстату України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів». від 21.06.96 р. № 193.

101. Наказ Мінстату України «Про затвердження типових форм обліку» від 29.12.95 р. № 352.

102. Наказ Мінфіну України «Про затвердження Типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732.

103. Облік сільськогосподарської діяльності : навч. посіб. / За ред. Жука В.М. – К.: вид-во ТОВ «Юр-АГРО-Веста», 2007. – 368 с.

104. Облік в фермерських господарствах: навчальний посібник / О.А. Подолянчук, Н.І. Коваль, Н.М. Гудзенко. – Київ: «Центр учбової літератури», 2019. – 374 с.

105. Овчарова Н.В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації / Н.В. Овчарова // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2016. – Випуск 1 (47). – Т. 2. – С. 411-417.

106. Орлова В.О. Вплив спрощеної системи оподаткування на подальший розвиток малого бізнесу / В.О. Орлова // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 3 (13). – С. 78-81.

107. Остапчук О.В. Класифікація біологічних активів як об'єкт обліку сільськогосподарської діяльності / О.В. Остапчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.vsau.vin.ua/getfile/1763.pdf>.

108. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>.

109. Плахтій Т.Ф. Необхідність оцінки якості фінансової звітності / Н.Л. Правдюк, Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси. – 2017. – № 3 (77). – С. 52-58.

110. Плахтій Т.Ф. Модель розвитку організації обліку на основі концепції ощадливого виробництва: структурний аналіз / Т.Ф. Плахтій // Науковий економічний журнал «Інтелект ХХІ». – 2017. – № 4. – С.108-114.

111. Плахтій Т.Ф. Розвиток системи менеджменту якості обліку / Т.Ф. Плахтій // Міжнародний збірник наукових праць «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – 2017. – Вип. 2 (37). – С.67-73.

112. Перерва П.Г. Синергетичний ефект бенчмаркінгу конкурентних переваг [Електронний ресурс] / П.Г. Перерва, Н.П. Ткачова // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2011. – Т. 1. – № 4. – С. 55-66. – Режим доступу: http://mmi.fem.sumdu.edu.ua/sites/default/files/mmi2011_4_1_55_66.pdf.

113. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

114. Про запровадження міжнародного номера банківського рахунку (IBAN) в Україні: Постанова Правління Національного банку України від

28.12.2018 № 162. [Електронний ресурс] Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0162500-18>.

115. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran256#n256>.

116. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік / О.А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 5. – С. 88-101.

117. Подолянчук О.А. Земельні ділянки як об'єкт обліку / О.А. Подолянчук, Н.І. Коваль // Збірник наукових праць ВНАУ. – Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 12. – (28) – 2017. – С. 102 – 115.

118. Подолянчук О.А. Методика обліку і аудиту основних засобів / О.А. Подолянчук, Г.М. Химич // Економічні науки. – 2012. – Вип. 4(70). – с. 76–80 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/794.pdf>

119. Подолянчук О.А. Облік в системі управління витратами / О.А. Подолянчук // Ефективна економіка. – 2018. – № 7. – Режим доступу:
<http://www.economy.nayka.com.ua>.

120. Подолянчук О.А., Захарчук І.С. Готова продукція як об'єкт обліку сільськогосподарських підприємств. Економіка, фінанси, право. 2014. №2. С. 18-22.

121. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія і практика: монографія / О.А. Подолянчук – Вінниця: ПП «ТД «Едельвейс і К», 2010. – 276 с.

122. Подолянчук О.А. Облікова інформація та її якісні характеристики відповідно до облікових стандартів / О.А. Подолянчук // Економіка. Фінанси, Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – №8. – С. 79-90.

123. Подолянчук О.А. Облікова політика підприємства – об'єкт чи джерело інформації аудиту / О.А. Подолянчук // Глобальні та національні

проблеми економіки. – 2015. – Випуск 7. – С. 855-859.

124. Подолянчук О.А. Облікова політика щодо заробітної плати / О.А. Подолянчук // Облік і фінанси. – 2018. – № 1 (79). – С. 64-71.

125. Подолянчук О.А. Організація обліку суб'єктами малого підприємництва / О.А. Подолянчук [Електронне видання] Ефективна економіка. – 2017. – № 4. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5536>.

126. Подолянчук О.А. Аудит достовірності статей балансу, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю / О.А. Подолянчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile/1764.pdf>.

127. Положення про ведення касових операцій в національній валюті України: Постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148. [Електронний ресурс] Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17>

128. Положення про електронні гроші в Україні: Постанова правління Національного банку України від 04.11.2010 р. № 481. Електронний ресурс] Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-10>

129. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137 від 21.06.1999 № 392/3685. – Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.

130. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. – Режим доступу: <http://https://ips.ligazakon.net/document/view/REG4509?an=1479>.

131. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

132. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246. – Режим доступу: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-18-zhovtnya-1999-r-242?app_id=23.

133. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999р. № 237. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.

134. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-12>.

135. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.

136. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181.

137. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

138. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

139. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. – Режим доступу: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-19>.

140. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затв. наказом Міністерства фінансів України від

10.08.2000 р. №193. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.

141. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show>.

142. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412 Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>

143. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

144. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>

145. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

146. Правдюк М.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління ліквідністю аграрних підприємств / М.В. Правдюк // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2019. – № 2. – С.22-28.

147. Правдюк Н.Л. Рентабельність операційної діяльності підприємств: обліково-аналітичний аспект /Н.Л. Правдюк // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 12. – С.124-141.

148. Правдюк Н. Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки / Н. Л. Правдюк, М. В. Правдюк // Облік і фінанси. – 2016. – № 2. – С.

57-64.

149. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

150. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>.

151. Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 17.07.2019 р. № 625. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/625-2019-%D0%BF>.

152. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII.

153. Про внесення зміни до Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті: Постанова Правління Національного банку від 18.06.2019 р. №78. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0078500-19>.

154. Про внесення змін та доповнень до деяких нормативно-правових актів Міністерства юстиції України: Наказ Міністерства юстиції України від 18.08.2004 № 85/5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/17328>.

155. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19>.

156. Про електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

157. Про затвердження Змін до Правил перевезень вантажів

автомобільним транспортом в Україні: Наказ Міністерства інфраструктури України від 03.06.2019 р. №413. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE33620.html.

158. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в національній валюті в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>.

159. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів і нерезидентів: Постанова Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. №492. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>.

160. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1315. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html.

161. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: Наказ Мінагрополітики України від 21.12.2007 р. № 929. – Режим доступу: http://uazakon.com/documents/date_by/pg_gscmoz/index.htm.

162. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства Статистики України №193 від 21.06.1996 р. – Режим доступу: <https://pravo.uteka.ua/doc/Pro-zatverdzhennya-tipovix-form-pervinnix-oblikovixdokumentiv-z-obliku-sirovini-ta-materialiv>.

163. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства Фінансів України №88 від 24.05.1995 р. – Режим доступу: <https://pravo.uteka.ua/ua/doc/Pro-zatverdzhennya-Polozhennya-pro-dokumentalne>

zabezpechennya-zapisiv-u-buxgalterskomu-obliku

164. Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті: Постанова Правління Національного банку України від 02.01.2019 № 5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19>.

165. Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні: Наказ Міністерства інфраструктури України від 14.10.1997 р. №363. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98>.

166. Про захист іноземних інвестицій в Україні: Закон України від 10.09.1991 р. № 1540а-12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1540%D0%B0-12>.

167. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959-12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

168. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 р. № 1560-12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.

169. Про інститути спільного інвестування: Закон України від 05.07.2012 р. № 5080-6. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5080-17>.

170. Про Національне антикорупційне бюро України: Закон України від 14.10.2014 р. № 1698-VII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1698-18#n252>.

171. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

172. Про режим іноземного інвестування: Закон України від 19.03.1991 р. № 93/96. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/93/96>.

173. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів: Постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. № 98.

174. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

175. Про господарські товариства [Електронний ресурс]: Закон України від 19 вересня 1991 р. № 1576-ХІІ. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.

176. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» [Електронний ресурс]: Закон України від 01.07.2004 р. № 1952-ІV. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15>.

177. Про затвердження Положення про порядок державної реєстрації договорів (контрактів) про спільну діяльність за участю іноземного інвестора: Постановами Кабінету Міністрів від 30.01.1997 р. № 112. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/112-97>.

178. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]: Закон України від 01.01.2013 р. № 2464-VI. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

179. Про оцінку земель [Електронний ресурс]: Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-ІV. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.

180. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 р. № 2346-ІІІ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14>.

181. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Мінфіну від 12.12.2017 р. № 1019. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-minfinu-vid-121217-r-1019-pro-zatverdzhennia-zmin-do-deiakikh-normatyvno-pravovykh-aktiv-ministerstva-finansiv-ukrainy-z-bukhhaltersko-ho-obliku>.

182. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732. . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

183. Про оренду землі [Електронний ресурс]: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.

184. Тарасова Г.О. Організація обліку виробничих запасів підприємства та шляхи його удосконалення / Г.О. Тарасова, С.В. Гулевич // Економіка і суспільство. – 2018. – Вип. 15. – С. 896-899.

185. Томчук О.Ф. Аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємством / О.Ф. Томчук // Modern Transformation of Economics and Management in the Era of Globalization, 2016, 29 January.- 344 с. (С. 246-249).

186. Томчук О.Ф. Звітність про рух грошових коштів як елемент інформаційного забезпечення аналізу фінансового стану підприємства / О.Ф. Томчук // Інфраструктура ринку. - 2019 . - № 28 . -С. 368-375. URL: <http://market-infr.od.ua/uk/28-2019>.

187. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.

188. Фабіянська В.Ю. Аудит виробничих запасів: організаційні та методичні аспекти [Електронний ресурс] / В.Ю. Фабіянська, О.Г. Пацар // Ефективна економіка. – 2017. – №4. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5546>.

189. Федоришина Л.І. Організація і методика економічного аналізу

ефективності діяльності аграрних підприємств/ Л.І.Федоришина, А.О.Цуркан // Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор» – 2018. – Випуск 2-2 (45). – С. 137-139.

190. Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.

191. Фінансовий облік-1 (частина II): Навч. посіб. / За ред. Максимової В.Ф. – Одеса: ОНЕУ, 2015. – 345 с.

192. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підруч. / М.Ф. Огійчук, Л.О. Сколотій, М. І. Беленкова та ін. / за ред. проф. М.Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с .

193. Яловега Л.В. Поточні біологічні активи тваринництва: особливості документування / Л. В. Яловега // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 150. – С. 330-335. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtusg_2014_150_47.

194. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/24_2018/8.pdf.

195. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://studwood.ru/1425445/buhgalterskiy_uchet_i_audit/sutnist_klasifikatsiya_viznannya_otsinka_gotovoyi_produktsiyi_znachennya_zavdannyaobliku.

196. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/december/issue-99/article-105874.html>.

197. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/oblik-biologichnih-aktiviv.html>.

198. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/oblik-silskogospodarskoi-produkcii-viznannya-ta-otsinka.html>.

ГЛОСАРІЙ

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Акт інвентаризації – це документ, що використовується для фіксування наявності готівки, грошових документів, бланків документів суворої звітності, фінансових інвестицій, а також повноти відображення грошових коштів на рахунках у банку (реєстраційних рахунках), дебіторської та кредиторської заборгованостей, зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень (резервів).

Баланс (Звіт про фінансовий стан) – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Безготівкові розрахунки – це перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів. Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді

Біологічні активи – це тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди визначені як біологічні активи.

Біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін

біологічних активів.

Бухгалтерська звітність - звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

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

Визначення середньозваженої собівартості проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного періоду і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного періоду і одержаних у звітному місяці.

Виробничі запаси – це матеріальні оборотні активи, які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

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.

Вкладний (депозитний) рахунок – рахунок, що відкривається банком

клієнту на договірній основі для зберігання грошей, які передаються клієнтом банку в управління на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент (дохід) і підлягають поверненню клієнту відповідно до законодавства України та умов договору.

Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Готівка – грошові знаки національної валюти України (банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є платіжними засобами).

Готівкова виручка (готівка) – сума фактично одержаної готівки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також від операцій, що безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

Готівкові розрахунки/розрахунки готівкою - платежі готівкою суб'єктів господарювання і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

Готовою продукцією є виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що

пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції.

Грошові кошти (гроші) – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Дебітори – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми коштів.

Дебіторська заборгованість – сума боргів дебіторів на певну дату.

Депонована заробітна плата – готівка, одержана суб'єктами господарювання для виплат, пов'язаних з оплатою праці, та не виплачена в установленій строк окремим фізичним особам.

Дистанційне обслуговування – комплекс інформаційних послуг за рахунком клієнта та здійснення операцій за рахунком на підставі дистанційних розпоряджень клієнта.

Дистанційне розпорядження – розпорядження банку виконати певну операцію, яке передається клієнтом за погодженим каналом доступу, без відвідання клієнтом банку.

Довгострокові біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Довгострокові фінансові інвестиції – це вкладення коштів в цінні папери інших емітентів (здебільшого – акції, облігації) з метою отримання економічних вигод в майбутньому з терміном більше одного року, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізованими у будь-який момент часу.

Договір підряду – це угода, за якою одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу.

Договір про надання послуг – це угода, за якою одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, що споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо іншого не встановлено договором.

Додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Документування господарських операцій – елемент методу бухгалтерського обліку, суть якого полягає в спостереженні та відображенні інформації про господарські операції в документах з метою підтвердження їх здійснення.

Дохід від інвестицій – це отримання процентів або дивідендів.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Еквіваленти грошових коштів (грошей) – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Емфітевзис – це довгострокове, відчужуване та успадковуване речове право на чуже майно, яке полягає у наданні особі права володіння і користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб з метою отримання плодів та доходів від неї з обов'язком ефективно її використовувати відповідно до цільового призначення.

Єдиний податок (ЄП) – податок, що сплачують суб'єкти господарської діяльності на спрощеній системі оподаткування, основний підприємницький податок.

Єдиний соціальний внесок (ЄСВ) – це консолідований страховий внесок в Україні, збір якого здійснюється в системі загальнообов'язкового державного страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі.

Запас – активи, як складова матеріальних ресурсів, які беруть участь у господарських процесах (постачання, виробництва, реалізації) підприємства протягом року або одного операційного циклу (якщо він більше року), а також створені продукти праці.

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про платежі на користь держави – документ, що містить узагальнену інформацію про діяльність суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях або заготівлю деревини, а також деталізовану інформацію про податки і збори, інші платежі, що були сплачені або належні до сплати на користь держави відповідно до закону. Звіт про платежі на користь держави подається суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, відповідно до Закону України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях», а також підприємствами, що здійснюють заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес.

Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей).

Інвентаризаційний опис – це основний документ, що використовується для фіксування наявності, стану й оцінки активів підприємства та тих активів, які належать іншим підприємствам й обліковуються поза балансом.

Інвестиційних ресурсів – це повне розкриття інформації про фінансові процеси в оперативному та бухгалтерському обліку, фінансовій звітності.

Інвентаризація — це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану, оцінки активів та зобов'язань підприємства. Інвентаризація є одним з елементів бухгалтерського обліку і відіграє роль обов'язкового доповнення до поточної документації господарських операцій всіх підприємств.

Інвестиційна діяльність – це діяльність підприємства, яка передбачає вкладення коштів в основні засоби, інші необоротні або фінансові активи.

Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці.

Користувачі фінансової звітності – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Ліміт залишку готівки в касі – граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час та забезпечити роботу на початку наступного робочого дня

Метод ідентифікованої собівартості передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент часу визначити вартість та дату витрачання кожної одиниці запасів. Даний метод доцільно застосовувати для запасів, які мають значну вартість та невелику кількість.

Метод ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси які були придбані першими продаються чи використовуються першими. Даний метод найчастіше застосовується для запасів, що швидко псуються за умови, що грошова одиниця є стабільною.

Міжнародні стандарти фінансової звітності – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері

бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Незрілі біологічні активи – це біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців, які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема, багаторічні насадження (ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення.

Нестача – це результати інвентаризації, коли фактично виявлена наявність одиниць об'єкта інвентаризації менше, ніж за даними обліку.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

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

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.

Основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству, і отримання якої є

метою утримання біологічних активів, здатних давати таку сільськогосподарську продукцію (у рослинництві – зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград, коренеплоди тощо; у тваринництві – молоко в молочному скотарстві, приріст живої маси при вирощуванні і відгодівлі тварин, вовна основного стада овець, мед, товарна риба тощо).

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.

Оцінку за цінами продажу застосовують підприємства роздрібною торгівлі, що мають значну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію.

Підприємства, що становлять суспільний інтерес – підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств.

Платіжний інструмент – засіб певної форми на паперовому, електронному чи іншому виді носія інформації, використання якого ініціює

переказ коштів з відповідного рахунку платника.

Платіжна вимога – розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або в разі договірної списання обтяжувача чи отримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок отримувача.

Платіжна вимога-доручення – розрахунковий документ, який складається з двох частин: верхньої - вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; нижньої - доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача.

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

Плодоносні рослини – довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи (виноградники і сади).

Побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими (у рослинництві – солома, гичка, бадилля; у тваринництві – гній, пташиний послід тощо).

Поточний рахунок – 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.

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

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

Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності

Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Рахунок умовного зберігання (ескроу) – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зарахування на рахунок коштів та перерахування їх / видачі коштів готівкою у випадках, передбачених законодавством України, особі (особам), зазначеній (зазначеним) клієнтом (бенефіціару або бенефіціарам), або повернення таких коштів клієнту за настання підстав, передбачених договором.

Регістри бухгалтерського обліку – це носії інформації спеціального формату і будови (паперові, машинні), призначені для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними

первинними документами.

Розрахунковий документ – документ на паперовому носії, що містить доручення та/або вимогу про перерахування коштів з рахунку платника на рахунок отримувача.

Розрахунковий чек – розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів.

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Складений капітал застосовується відносно повних та командитних товариств, тобто тих товариств, у яких на перший план виходить об'єднання осіб, а не капіталів.

Соціально-правові методи управління реалізують мотиви соціальної поведінки людини, оскільки традиційні форми матеріального заохочення поступово втрачають свій стимулюючий вплив. Ці методи передбачають вивчення соціальних запитів та інтересів членів колективу, середовища виробництва, громадської думки.

Справедлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив або сплатити зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Статистична звітність – це звітність, яку складають усі суб'єкти

господарювання (в тому числі фермерські господарства) і яка надає інформацію органам державної статистики; для оцінки стану і розвитку економіки держави та планування макроекономічних показників.

Статистична звітність – це кількісна характеристика масових явищ та процесів, що відбуваються в економічній, соціальній, культурній та інших сферах.

Статутний капітал – складається з вартості вкладів учасників, згідно Цивільного кодексу України.

Статутний фонд – вклад, оцінений у гривнях, становить частку учасника та засновника в статутному фонді, згідно Господарського кодексу України.

Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана від біологічного активу або їх групи одночасно з основною продукцією, відповідає стандартам або технічним умовам і призначена для подальшої переробки або реалізації (у рослинництві – насіння льону і конопель; у тваринництві – приріст живої маси тварин основного стада, молоко від основного стада овець, віск у бджільництві тощо).

Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства.

Таксономія фінансової звітності – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія

фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Фізична особа – громадянин України, іноземець, особа без громадянства, яка не здійснює підприємницької діяльності.

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

Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Форма бухгалтерського обліку – це сукупність взаємопов'язаних облікових реєстрів, а також способів відображення в них господарських операцій підприємства з урахуванням особливостей його діяльності та технології обробки інформації.

Функції управління – це об'єктивно обумовлені загальні напрями або сфери діяльності, які у сукупності забезпечують ефективну кооперацію спільної праці.

Фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або отримання інших вигод для інвестора.

Додатки

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291

Рахунки першого порядку (Синтетичні рахунки)	Рахунки другого порядку (субрахунки)	
1 клас. Необоротні активи		
	100	Інвестиційна нерухомість
10 Основні засоби	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
	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
	122	Права користування майном
	123	Права на комерційні позначення
	124	Права на об'єкти промислової власності
	125	Авторські права та суміжні з ними права
	127	Інші нематеріальні активи
13 Знос необоротних активів (амортизація)	131	Знос основних засобів
	132	Знос інших необоротних матеріальних активів
	133	Накопичена амортизація нематеріальних активів

Продовження додатку А

	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
	142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам
	143	Інвестиції непов'язаним сторонам
15 Капітальні інвестиції	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
16 Довгострокові біологічні активи (Для сільськогосподарських підприємств, підприємств інших галузей, здійснюючих сільськогосподарську діяльність)	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
17 Відстрочені податкові активи	За видами відсрочених податкових активів	
18 Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду
	182	Довгострокові векселі одержані
	183	Інша дебіторська заборгованість
	184	Інші необоротні активи
19 Гудвіл	За видами об'єктів інвестування	
	191	Гудвіл при придбанні
	193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)

2 клас. Запаси		
20 Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали
	202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
	203	Паливо
	204	Тара, тарні матеріали
	205	Будівельні матеріали
	206	Матеріали, передані в переробку
	207	Запасні частини
	208	Матеріали сільськогосподарського призначення
	209	Інші матеріали
21 Поточні біологічні активи (Для сільськогосподарських підприємств, підприємств інших галузей, здійснюючих сільськогосподарську діяльність)	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
	212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
	213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
23 Виробництво	За видами виробництва	
24 Брак у виробництві (Для галузей матеріального виробництва)	За видами продукції	
25 Напівфабрикати (Для промисловості)	За видами напівфабрикатів	
26 Готова продукція (Для промисловості, сільського господарства та ін.)	За видами готової продукції	
27 Продукція сільськогосподарського виробництва (Для сільськогосподарських підприємств, підприємств інших галузей, здійснюючих сільськогосподарську діяльність)	За видами продукції	
28 Товари	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

3 клас. Кошти, розрахунки та ін. активи		
30 Готівка	301	Готівка в національній валюті
	302	Готівка в іноземній валюті
31 Рахунки в банках	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
	315	Спеціальні рахунки в національній валюті
	316	Спеціальні рахунки в іноземній валюті
33 Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті
	332	Грошові документи в іноземній валюті
	333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті
	334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
	335	Електронні гроші, номіновані в національній валюті
34 Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті
	342	Короткострокові векселі, одержані в ін. валюті
35 Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів
	352	Інші поточні фінансові інвестиції
36 Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями
	362	Розрахунки з іноземними покупцями
	363	Розрахунки з учасниками ПФГ
	364	Розрахунки за гарантійним забезпеченням
37 Розрахунки з різними дебіторами	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

Продовження додатку А

	377	Розрахунки з іншими дебіторами
	378	Розрахунки з державними цільовими фондами
	379	Розрахунки за операціями з деривативами
38 Резерв сумнівних боргів	За дебіторами	
39 Витрати майбутніх періодів	За видами витрат	
4 клас. Власний капітал та забезпечення зобов'язань		
40 Зареєстрований (пайовий) капітал	401 Статутний капітал 402 Пайовий капітал 403 Інший зареєстрований капітал 404 Внески до незареєстрованого статутного капіталу	
41 Капітал у дооцінках	411 Дооцінка (уцінка) основних засобів 412 Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів 413 Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів 414 "Інший капітал у дооцінках"	
42 Додатковий капітал	421	Емісійний дохід
	422	Інший вкладений капітал
	423	Накопичені курсові різниці
	424	Безоплатно одержані необоротні активи
	425	Інший додатковий капітал
43 Резервний капітал	За видами капіталу	
44 Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений
	442	Непокриті збитки
	443	Прибуток, використаний у звітному періоді
45 Вилучений капітал	451	Вилучені акції
	452	Вилучені вклади й паї
	453	Інший вилучений капітал
46 Неоплачений капітал	За видами капіталу	
47 Забезпечення майбутніх витрат і платежів	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, не забезпеченого сплатою участі у лотереї

Продовження додатку А

	477	Забезпечення матеріального заохочення
	478	Забезпечення відновлення земельних ділянок
48 Цільове фінансування і цільові надходження	481	Кошти, вивільнені від оподаткування
	482	Кошти з бюджету та державних цільових фондів
	483	Благодійна допомога
	484	Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень
49 Страхові резерви (для страхової діяльності)	491	Технічні резерви
	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
5 клас. Довгострокові зобов'язання		
50 Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у нац. 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
51 Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в нац. валюті
	512	Довгострокові векселі, видані в ін. валюті
52 Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями
	522	Премія за випущеними облігаціями

Продовження додатку А

	523	Дисконт за випущеними облігаціями
53 Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди
	532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів
54 Відстрочені податкові зобов'язання	за видами зобов'язань	
55 Інші довгострокові зобов'язання	за видами зобов'язань	
6 клас. Поточні зобов'язання		
60 Короткострокові позики	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
61 Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті
	612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті
62 Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті
	622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті
63 Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками
	632	Розрахунки з іноземними постачальниками
	633	Розрахунки з учасниками ПФГ
64 Розрахунки за податками і платежами	641	Розрахунки за податками
	642	Розрахунки за обов'язковими платежами
	643	Податкові зобов'язання
	644	Податковий кредит
65 Розрахунки за страхуванням	651	За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування

Продовження додатку А

	652	За соціальним страхуванням
	653	Виключено
	654	За індивідуальним страхуванням
	655	За страхуванням майна
66 Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою
	662	Розрахунки з депонентами
	663	Розрахунки за іншими виплатами
67 Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами
	672	Розрахунки за іншими виплатами
68 Розрахунки за іншими операціями	680	Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу
	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	
7 клас. Доходи і результати діяльності		
70 Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції
	702	Дохід від реалізації товарів
	703	Дохід від реалізації робіт, 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
	711	Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти
	712	Дохід від реалізації інших оборотних акт.
	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
	722	Дохід від спільної діяльності
	723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства

Продовження додатку А

73 Інші фінансові доходи	731 Дивіденди одержані 732 Відсотки одержані 733 Інші доходи від фінансових операцій	
74 Інші доходи	740 Дохід від зміни вартості фінансових інструментів	
	741 Дохід від реалізації фінансових інвестицій	
	742 Дохід від відновлення корисності активів	
	744	Дохід від неопераційної курсової різниці
	745	Дохід від безоплатно одержаних активів
746	Інші доходи	
76 Страхові платежі (для страхової діяльності)	за видами страхування	
79 Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності
	792	Результат фінансових операцій
	793	Результат іншої звичайної діяльності
8 клас. Витрати за елементами		
80 Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів
	802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів
	803	Витрати палива, енергії
	804	Витрати тари, тарних матеріалів
	805	Витрати будівельних матеріалів
	806	Витрати запасних частин
	807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення
	808	Витрати товарів
	809	Інші матеріальні витрати
81 Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами, тарифами
	812	Премії та заохочення
	813	Компенсаційні виплати
	814	Оплата відпусток
	815	Оплата іншого невідпрацьованого часу
	816	Інші витрати на оплату праці
82 Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на загальнообов'язковг державне соціальне страхування
	822	Виключено
	823	Виключено
	824	Виключено

Продовження додатку А

83 Амортизація	831	Амортизація основних засобів
	832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів
	833	Амортизація нематеріальних активів
84 Інші операційні витрати	за видами витрат	
85 Інші затрати	за видами затрат	
9 Клас. Витрати діяльності		
90 Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції
	902	Собівартість реалізованих товарів
	903	Собівартість реалізованих робіт, послуг
	904	Страхові виплати
91 Загальновиробничі витрати	за видами витрат	
92 Адміністративні витрати	за видами витрат	
93 Витрати на збут	за видами витрат	
94 Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
	941	Витрати на дослідження, розробки
	942	Витрати на купівлю-продаж іноземної
	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
	952	Інші фінансові витрати
96 Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
	962	Втрати від спільної діяльності
	963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства

Продовження додатку А

97 Інші витрати	970	Витрати від зміни вартості фінансових інструментів
	971	971 Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
	972	972 Втрати від зменшення корисності активів
	973	974 Втрати від неопераційних курсових різниць
	974	975 Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій
	975	Списання необоротних активів
	976	Інші витрати діяльності
98 Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності
	982	Податок на прибуток від надзвичайних подій
0 клас. Позабалансові рахунки		
01 Орендовані необоротні активи	За видами активів	
02 Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу
	022	Матеріали, прийняті для переробки
	023	023 Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні
	024	Товари, прийняті на комісію
	025	Матеріальні цінності довірителя
03 Контрактні зобов'язання	за видами зобов'язань	
04 Непередбачені активи і зобов'язання	041	Непередбачені активи
	042	Непередбачені зобов'язання
05 Гарантії та забезпечення надані	за видами гарантій та забезпечень наданих	
06 Гарантії та забезпечення отримані	з розбивкою за видами гарантій та забезпечень отриманих	
07 Списані активи	Списана дебіторська заборгованість	
	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08 Бланки суворого обліку	за видами бланків	
09 Амортизаційні відрахування		

Перелік Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

- [Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"](#)
- [Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 2 "Консолідована фінансова звітність"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 9 "Запаси"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 14 "Оренда"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 15 "Дохід"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 24 "Прибуток на акцію"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова звітність"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 29 "Фінансова звітність за сегментами"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин"](#)
- [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 34 "Платіж на основі акцій"](#)

Додаток В

Типова форма № КО-1

Ідентифікаційний код в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України

_____ (найменування підприємства/установи/організації)

Л і н і я

_____ (найменування підприємства/установи/організації)

Квитанція до прибуткового касового ордера № _____ від " _____ " 20__ року

Прибутковий касовий ордер № _____ від " _____ " 20__ року

№ з/п	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Сума цифрами	Код цільового призначення	Примітки
1	2	3	4	5	6

В і д р і з у

Прийнято від _____

Підстава _____

Сума _____ (словами)

Сума _____ грн _____ коп.

М.П.

Додатки:

_____ (словами) _____ грн _____ коп.

Головний бухгалтер _____

Головний бухгалтер _____ (підпис, прізвище, ініціали)

Одержав касир _____

Касир _____ (підпис, прізвище, ініціали)

Додаток В1

Типова форма № КО-2

Ідентифікаційний код в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України _____

_____ (найменування підприємства/установи/організації)

Видатковий касовий ордер

від " " 20 року

№ з/п	Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Сума	Код цільового призначення
1	2	3	4	5	6	7

Видати _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Підстава _____

Сума _____ грн ____ коп. (словами)

Додаток: _____

Керівник _____ Головний бухгалтер _____ (підпис, прізвище, ініціали) (підпис, прізвище, ініціали)

Одержав _____ грн ____ коп.

" " 20 року Підпис одержувача _____ (словами)

За _____ (найменування, номер, дата та місце видачі документа, який засвідчує особу одержувача)

Видав касир _____ (підпис, прізвище, ініціали)

Ідентифікаційний код в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій
України _____

_____ (найменування підприємства/установи/організації)

**ЖУРНАЛ
реєстрації прибуткових і видаткових касових документів**

20__ року

№ з/п	Прибутковий/видатковий документ		Надійшло (витрачено) грошей		Примітки
	дата	номер	на заробітну плату, премії, стипендії	на відраження та інші цілі	
1	2	3	4	5	6
1	Залишок на				
	Разом				X

Ідентифікаційний код в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України _____

_____ (найменування підприємства/установи/організації)

КАСОВА КНИГА

на 20__ рік

У цій книзі пронумеровано
та прошнуровано _____ сторінок,
опечатано відбитком печатки

М.П.

Підпис

" ____ " _____ 20__ року

Каса за " ____ " _____ 20__ року

Сторінка _____

Зразок 3, 5, 7, 9 та інших непарних сторінок

Номер документа	Від кого отримано чи кому видано	Номер кореспондуючого рахунку, субрахунку	Надходження	Видаток	Лінійка відразу	Номер документа	Від кого отримано чи кому видано	Номер кореспондуючого рахунку, субрахунку	Надходження	Видаток	
1	2	3	4	5	Лінійка відразу	1	2	3	4	5	
	Залишок на початок дня									X	
										X	
Разом за день						Залишок у касовій книзі перевірив і документи в кількості _____ (словами) _____ прибуткових та _____ (словами) _____ видаткових одержав. Бухгалтер _____ (підпис)					
Залишок на кінець дня,						Залишок на кінець дня,					
у тому числі на зарплату						у тому числі на зарплату					
Касир _____ (підпис)						Касир _____ (підпис)					

Каса за " * " 20__ р. Сторінка ____

Зразок 4, 6, 8, 10 та інших парних сторінок

Номер документа	Від кого отримано чи кому видано	Номер кореспондуючого рахунку, субрахунку	Надходження	Видаток	Лінійка відразу	Номер документа	Від кого отримано чи кому видано	Номер кореспондуючого рахунку, субрахунку	Надходження	Видаток	
1	2	3	4	5	Лінійка відразу	1	2	3	4	5	
	Залишок на початок дня									X	
										X	
Разом за день						Залишок у касовій книзі перевірив і документи в кількості _____ (словами) _____ прибуткових та _____ (словами) _____ видаткових одержав. Бухгалтер _____ (підпис)					
Залишок на кінець дня,						Залишок на кінець дня,					
у тому числі на зарплату						у тому числі на зарплату					
Касир _____ (підпис)						Касир _____ (підпис)					

Пояснення щодо заповнення:

1. Ця типова форма застосовується для обліку руху грошей у касі. Кожна сторінка касової книги складається з двох рівних частин: одна з них (з горизонтальним лінуванням) заповнюється касиром як перший примірник та залишається в книзі (далі - "Вкладний аркуш касової книги"), друга (без горизонтального лінування) заповнюється з лицьового і зворотного боків через копіювальний папір і як звіт касира є відривною частиною аркуша (далі - "Звіт касира"). "Вкладний аркуш касової книги" та "Звіт касира" нумеруються однаковими номерами.
2. Записи касових операцій починаються на лицьовому боці невідривної частини аркуша після слів "Залишок на початок дня".
3. Спочатку аркуш згинають по лінії відрізу, підкладаючи відривну частину аркуша під ту, яка залишається в книзі. Для ведення записів після слова "Перенос" відривну частину аркуша накладають на лицьовий бік невідривної частини та продовжують записи по горизонтальному лінуванню зворотного боку невідривної частини аркуша. Бланк звіту до закінчення операцій дня, у який вони проводилися, не відривається.
4. У реквізиті "у тому числі на зарплату" зазначається сума за відомостями на виплату грошей, що не списана на видаток каси.
5. Записи в касовій книзі здійснюються на підставі інформації з касових документів. Записи в касовій книзі здійснюються до початку наступного робочого дня (тобто із залишками на кінець попереднього дня), а також містять усі реквізити, що передбачені формою касової книги. Сторінки касової книги нумеруються автоматично в порядку зростання з початку року.
6. Під час складання електронного документа касової книги роздруковуються кожна з двох частин аркуша касової книги: "Вкладний аркуш касової книги" та "Звіт касира".
Водночас:
 - 1) у разі роздрукування "Вкладного аркуша касової книги" у кінці місяця автоматично роздруковується загальна кількість аркушів касової книги за цей місяць, а в разі роздрукування в кінці року - їх загальна кількість за рік;
 - 2) після роздрукування "Вкладного аркуша касової книги" і "Звіту касира" касир перевіряє правильність складання цих документів, підписує їх і передає "Звіт касира" разом з відповідними касовими документами до бухгалтерії під підпис у "Вкладному аркуші касової книги";
 - 3) протягом року "Вкладний аркуш касової книги" зберігається касиром окремо за кожний місяць. Після закінчення календарного року (або залежно від потреби) "Вкладний аркуш касової книги" формується в підшивки в хронологічному порядку. Загальна кількість аркушів за рік засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера установи/підприємства - юридичної особи, а підшивки формуються в книгу;
 - 4) після закінчення календарного року касова книга на електронних носіях передається для зберігання відповідно до законодавства України.

 (найменування підприємства/установи/організації)
АКТ № _____
про результати інвентаризації наявних коштів
" _____ " _____ 20__ року,
що зберігаються _____
 Розписка

1. Цим актом засвідчую, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи на кошти, які здані до бухгалтерії, і всі кошти, що надійшли під мою відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками.
 2. Матеріально відповідальна особа _____

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

3. На підставі наказу (розпорядження) від " _____ " _____ 20__ року № _____ проведена інвентаризація коштів станом на " _____ " _____ 20__ року.

4. Під час інвентаризації встановлено такий обсяг коштів:

_____	грн	_____	коп.
_____	грн	_____	коп.
_____	грн	_____	коп.
_____	грн	_____	коп.
_____	грн	_____	коп.

5. Підумок фактичної наявності _____

 _____ (словами)

6. За обліковими даними _____ грн _____ коп.
 7. Підумки інвентаризації: надлишок _____,
 нестача _____.

Голова комісії _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Члени комісії: _____ (підпис) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)
 _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

8. Підтверджую, що кошти, зазначені в акті, є на зберіганні під мою відповідальність. Усі наявні кошти комісією перевірено в моїй присутності. Претензій до інвентаризаційної комісії не маю.

9. Матеріально відповідальна особа _____ (підпис)

Додаток 7
до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в
Україні
пункт 11.1 глави 11

ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНА НАКЛАДНА

N _____ " _____ 20__ Р.

Форма N 1-ГН

Автомобіль _____ Причіп/напівпричіп _____ Вид перевезень _____
(марка, модель, тип, реєстраційний номер) (марка, модель, тип, реєстраційний номер)

Автомобільний перевізник _____ Водій _____ (П. І. Б., номер посвідчення водія)
(найменування / П. І. Б.)

Замовник _____ (найменування / П. І. Б.)

Вантажовідправник _____ (повне найменування, місцезнаходження / П. І. Б., місце проживання)

Вантажоодержувач _____ (повне найменування, місцезнаходження / П. І. Б., місце проживання)

Пункт навантаження _____ Пункт розвантаження _____ (місцезнаходження)

кількість місць _____, масою брутто, т _____, отримав водій/експедитор _____ (П. І. Б., посада, підпис)
(словами) (словами)

Усього відпущено на загальну суму _____, у т. ч. ПДВ _____ (словами, з урахуванням ПДВ)

Супровідні документи на вантаж _____

Типова форма № ОЗ-1

Затверджена наказом Міністерства України від 29.12.95 р. № 352

Код за УКУД

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

" " 20 р.

АКТ
приймання-передачі (внутрішнього
переміщення) основних засобів

Номер документа	Дата складання	Код особи, відповідальної за зберігання основних засобів	Код виду операції

Здавач	Одержувач	Дебет		Кредит		Первісна (балансова) вартість	Шифр		Код	Норми амортизаційних відрахувань		Устаткування	Сума амортизації (зносу) за даними переписки на 20 р. або за документами придбання	Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Номер паспорта				
		рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		на повне відновлення	на капітальний ремонт		виробничий коефіцієнт	вид						код			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	

На підставі наказу, розпорядження від " " 20 р. №

проведений огляд _____, що приймається (передається) в експлуатацію від _____

(найменування об'єкта)

В момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться в _____

(місце знаходження об'єкта)

Коротка характеристика об'єкта _____

Об'єкт технічним умовам відповідає (не відповідає) _____
(вказати, що саме не відповідає)
доробка не потрібна (потрібна) _____
(вказати, що саме потрібно)
Підсумки іспитів об'єкта _____
Висновок комісії _____

Додаток. Перелік технічної документації _____

Голова комісії	_____	_____	_____
Члени комісії	_____	_____	_____
	_____	_____	_____
	_____	_____	_____
Об'єкт основних засобів прийняв	_____	_____	_____
Здав	_____	_____	_____

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта

" ____ " _____ 20__ р.

Головний бухгалтер (бухгалтер)

підприємство, організація _____

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Сільгоспоблік, форма № ОЗСГ-2
ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Мінагрополітики України
від 27.09.07 р. № 701

"ЗАТВЕРДЖУЮ"

підпис керівника

" __ " _____ 20__ р.

Рік	Місяць	Число	Структурний підрозділ	АКТ № ____ ПРИЙМАННЯ-ЗДАЧІ ВІДРЕМОНТОВАНИХ І РЕКОНСТРУЙОВАНИХ (МОДЕРНІЗОВАНИХ) ОБ'ЄКТІВ		Матеріально-відповідальна особа	
				Код синтетичного обліку	Сума, грн.		Номер
				дебет	кредит	інвентарний	заводський

Комісія в складі голови _____ посада, прізвище, ім'я, по батькові

і членів комісії _____ посада, прізвище, ім'я, по батькові

_____ посада, прізвище, ім'я, по батькові
 призначена наказом/розпорядженням від " __ " _____ 20__ р. № __,
 склала цей Акт у тому, що _____

назва об'єкта
 по замовленню № ____ знаходиться у ремонті, реконструкції (модернізації) _____
 з " __ " _____ 20__ р. по " __ " _____ 20__ р. тобто _____ днів.
 плановий, неплановий

Передбачені відомістю дефектів роботи по ремонту, реконструкції (модернізації) виконані
 повністю _____
 неповністю _____ вказати, що саме не виконано

По закінченні ремонту (реконструкції) об'єкт пройшов випробування і зданий в експлуатацію
 Зміни у характеристиці об'єкта, викликані реконструкцією (модернізацією) _____

Акт на ліквідацію окремих конструктивних елементів додається

Здав _____ посада, прізвище, ім'я, по батькові _____ підпис

Прийняв _____ посада, прізвище, ім'я, по батькові _____ підпис

ДОВІДКА

Кошторисна вартість за затвердженим розрахунком (на фактично виконаний обсяг робіт):

ремонту _____ грн. _____ коп.

реконструкції _____ грн. _____ коп.

Фактична вартість:

ремонту _____ грн. _____ коп.

реконструкції _____ грн. _____ коп.

Головний бухгалтер (бухгалтер) _____

Додаток Ж

Типова форма № ОЗ-6

Затверджена наказом Міністерства України від 29.12.95 р. № 352

Код за УКУД

_____ (підприємство, організація)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість всіх об'єктів	
дата	номер		
16	17		18

ІНВЕНТАРНА КАРТКА обліку основних засобів

повне найменування та призначення об'єкта

найменування заводу-виготовлювача

Цех, відділ, ділянка, лінія	Рахунок, суб-рахунок	Код аналітичного обліку	Первісна (балансова) вартість		Код обліку	Норма амортизаційних відрахувань	Поправочний коефіцієнт	Устаткування		Дата введення в експлуатацію	Дата початку сплати за засоби основні (місяць, рік)	Номер			Рік випуску (побудови)	Дорогоцінні метали		Вибуло (передано)							
			рахунка і об'єкта аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)	норма амортизаційних відрахувань на повне капітальний ремонт				вид	код			інвентарний	заводський	паспорта		найменування	вид	маса	бухгалтерський запис (акт, накладна)	дата	номер	причин а вибуття (переміщення)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
							на повну відбудову	на капітальний ремонт																	

Джерело придбання (фінансування)

(для державних підприємств) _____

Формат А5

Продовження додатку Ж

Зворотна сторона форми № ОЗ-6

Добування, доукомплектування, модернізація, індексація		РЕМОНТ (бухгалтерський облік)								
дата	номер інвентар-ний номер	сума	дата	номер	інвентар-ний номер	сума	дата	номер	інвентар-ний номер	сума

Коротка індивідуальна характеристика об'єкта

Найменування конструктивних елементів та інших ознак, що характеризують об'єкт	основний об'єкт	Матеріали, розміри та інша відомість				найменування найважливіших прибудов обладнань та приладдя, що відносяться до основного об'єкта
		1	2	3	4	

і т. д. до кінця

Картку заповнив _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____
 " " _____ 19__ р.

За даним зразком друкувати всі сторінки зошита

_____ найменування класифікаційної групи

картки	Номер	Найменування об'єкта	Відмітка про вибуття
	інвентарний		

і т. д. до кінця

(назва установи)

Додаток Ж1

Типова форма № ОЗ-10 (бюджет)

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказом Головного управління
Державного казначейства України,
Державного комітету статистики України
від 2 грудня 1997 р. № 125/70

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

Код за ДКУД

Зразок обкладинки

ОПИС
інвентарних карток по обліку основних засобів
за період з _____ 199_ р. по _____ 199_ р.

типова форма № ОЗ-10 (бюджет)

За даним зразком друкувати всі сторінки

(найменування класифікаційної групи)

Номер		Найменування об'єкта	Відмітка про вибуття
картки	інвентарний		

Сільгоспоблік, форма № ОЗСГ-6

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказом Мінагрополітики України
від 27.09.07 р. № 701

"ЗАТВЕРДЖУЮ"

підпис керівника

"___" _____ 20__ р.

Сільгоспідприємство	Код ЄДРПОУ	ВІДОМІСТЬ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, ЯКІ НАДІЙШЛИ АБО ВИБУЛИ ЗА 20__ р.

Пор. №	Вид основних засобів за класифікаційним та групами та кореспондуючими рахунками	Зміни за попередній період												Кореспондуючий рахунок, дебет
		Надходження						Вибуття						
		первісна вартість, грн.	ліквідаційна вартість, грн.	первісна за мінусом ліквідаційної, грн.	строк корисного використання - тання, рік	сума амортизації, грн.		первісна вартість, грн.	ліквідаційна вартість, грн.	первісна за мінусом ліквідаційної, грн.	строк корисного використання - тання, рік	сума амортизації, грн.		
річна	місячна					річна	місячна							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Разом														

Пор. №	Вид основних засобів за класифікаційним та групами та кореспондуючими рахунками	Зміни за попередній період												Кореспондуючий рахунок, дебет
		Надходження						Вибуття						
		первісна вартість, грн.	ліквідаційна вартість, грн.	первісна за мінусом ліквідаційної, грн.	строк корисного використання, рік	сума амортизації, грн.		первісна вартість, грн.	ліквідаційна вартість, грн.	первісна за мінусом ліквідаційної, грн.	строк корисного використання, рік	сума амортизації, грн.		
річна	місячна					річна	місячна							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Разом														

Дата складання відомості "___" _____ 20__ р. Головний бухгалтер (бухгалтер) _____

Виконавець _____

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від "___" _____ 19__ р. N _____
на підставі _____
зробила огляд _____
найменування об'єкта

В результаті огляду комісія встановила:

1. Надійшов на підприємство "___" _____ 19__ р.
2. Кількість ремонтів _____ на суму _____ крб.
3. Маса об'єкта за паспортом _____
4. Наявність дорогоцінних металів _____
5. Технічний стан та причина списання _____

Висновок комісії: _____

Додаток. Перелік документів, що додаються _____

Голова комісії _____
посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Члени комісії _____
посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Розрахунок результатів списання об'єкта

Витрати на списання			Надійшло від списання				
найменування документа	статті витрат	сума	найменування документа	цінностей		кількість	сума
				вид	номенклатур-ний номер		
1	2	3	4	5	6	7	8
			і т. д.				

Результати списання _____

У картці _____ вибуття основних засобів відмічено.

"__" _____ 19__ р.

Формат А4

підприємство, організація _____
 Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖЕНО
 наказом Мінагрополітики України
 від 27.09.07 р. № 701

"ЗАТВЕРДЖУЮ"

_____ підпис керівника
 " " 20__ р.

Рік	Місяць	Число	Структурний	АКТ № ____ НА СПИСАННЯ АВТОТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ			
Код синтетичного обліку		Сума, грн.				Номер	
дебет	кредит	первісної вартості	зносу	залишкової вартості	заводський	інвентарний	
1	2	3	4	5	6	7	

Комісія в складі голови _____ керівник _____
 посада, прізвище, ім'я, по батькові
 і членів комісії: _____
 посада, прізвище, ім'я, по батькові

_____ посада, прізвище, ім'я, по батькові
 призначена наказом/розпорядженням від "___" _____ 20__ р. № ____, зробила огляд автомобіля/ причепа, напівпричепа марка _____ модель _____ тип _____
 вантажопідйомність/ємність _____ двигун № _____ шасі № _____ державний паспорт № _____ технічний паспорт № _____ маса об'єкта за паспортом _____ наявність дорожніх металів _____, що належать

_____ найменування автогосподарства, підприємства
 Адреса автогосподарства (підприємства) _____
 В результаті огляду _____ автомобіля, причепа, напівпричепа,
 придатний до подальшого використання _____
 його агрегатів, вузлів і механізмів та ознайомлення з документами (паспорт, формуляр) комісія встановила

1. Рахується на балансі автогосподарства (підприємства) з "___" _____ 20__ р.
2. Кількість ремонтів _____ на суму _____ грн. _____ коп.
3. Зовнішній стан автомобіля _____ причепа, напівпричепа

4. На автомобілі (причепі, напівпричепі) відсутні такі вузли та деталі _____
ТЕХНІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА АГРЕГАТІВ ТА ДЕТАЛЕЙ АВТОМОБІЛЯ (причепа, напівпричепа)

Пор. №	Найменування агрегатів	Придатні для користування *	Відсоток придатності	Підлягають відновленню *	Непридатні *	Виявлені дефекти
1	2	3	4	5	6	7
1	Рама					
2	Кузов					
3	Кабіна					
4	Двигун: карбюратор стартер компресор пневмогальма					

Продовження додатку Л1

1	2	3	4	5	6	7
5	Коробка передач					
6	Трансмісія: задній міст карданний вал картер заднього мосту картер диски коліс ресори передній міст механізм рульового управління передня вісь головний гальмовий циліндр					
7	Інші прилади: радіатор крила і підніжки капот фари скло акумулятори					

* У графах 3, 5, 6 вказується: так, ні

ВИСНОВОК КОМІСІЇ

Комісія вважає, що _____ підлягає списанню з балансу автогосподарства (підприємства)

зазначити і обґрунтувати причину списання

Голова комісії _____

Члени комісії _____

Розрахунок результатів списання автомобіля (причепи, напівпричепи)

Витрати на списання			Надійшло від списання				
найменування документів	стаття витрат	сума, грн.	найменування документів	цінності		кількість	сума, грн.
				назва	номенклатурний номер		
1	2	3	4	5	6	7	8

Результати списання _____

У картці _____ вибуття основних засобів відмічено " __ " _____ 20__ р.

Головний бухгалтер (бухгалтер) _____

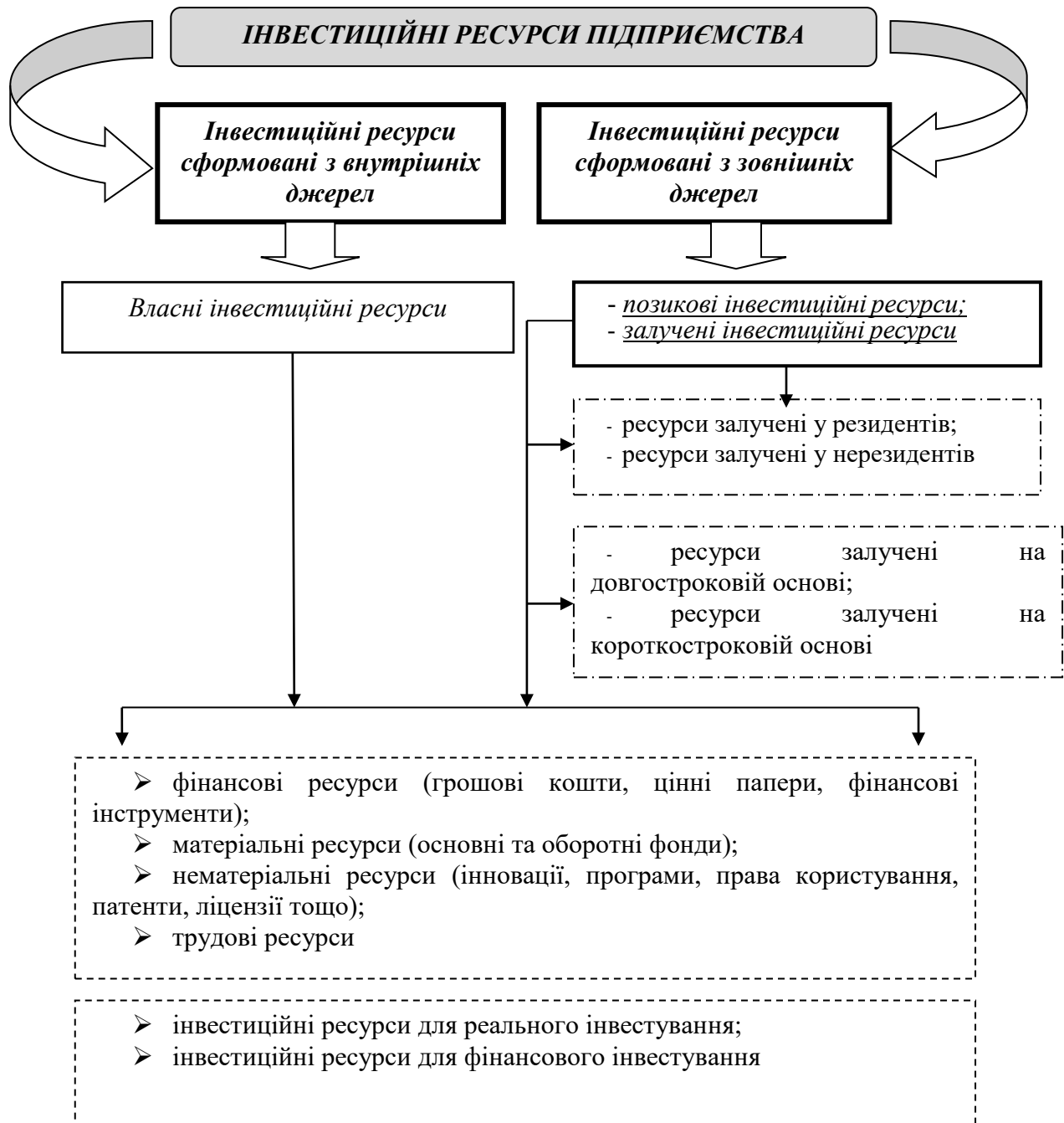


Рис. 1. Класифікація інвестиційних ресурсів підприємства

Джерело: [69]

Додаток Н

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 4 червня 2009 р. N 390

_____ (назва підприємства)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

**ЖУРНАЛ-ОРДЕР N 4 Б с.-г.
по рахунках:
14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
15 «Капітальні інвестиції»**

за _____ 20__ р.

Журнал-ордер закінчено "___" _____ 20__ р.

У Головній книзі суми оборотів відображені "___" _____ 20__ р.

Виконавець _____

Головний бухгалтер _____

N запису	Дебет рахунків	Кредит рахунків				Разом
		N 14 «Довгострокові і фінансові інвестиції»	N 15 «Капітальні інвестиції»	N _____	N _____	
1	2	3	4	5	6	7
1	10 «Основні засоби»	x				
2	11 «Інші необоротні матеріальні активи»	x				
3	12 «Нематеріальні активи»					
4	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»		x			
5	30 «Готівка»					
6	31 «Рахунки в банку»					
7	35 «Поточні фінансові інвестиції»		x			
8	37 «Розрахунки з різними дебіторами»					
9						
10						
11						
12						
13						

Продовження додатку Н

1	2	3	4	5	6	7
14	42 «Додатковий капітал»					
15						
16						
17						
18	48 «Цільове фінансування і цільове надходження»	x				
19	64 «Розрахунки за податками й платежами»	x				
20						
21						
22						
23						
24	96 «Витрати від участі в капіталі»		x			
25						
26						
27						
28						
29						
31						
32						
33						
34						
35						
36						
37						
38						
39						
40						
42	Разом					
43	Відмітка					

Виконавець
Головний бухгалтер

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 4 червня 2009 р. N 390

_____ (назва підприємства)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

ВІДОМІСТЬ N 4.8 с.-г.
аналітичного обліку капітальних інвестицій
за _____ 20__ р.

N запису	Найменування аналітичного рахунку	Сальдо на початок місяця (дебет)	У дебет рахунка 15 з кредиту рахунків										Разом по дебету	Оборот по кредиту	Сальдо на кінець місяця (дебет)	Разом з початку року (дебет)	
			N 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	N 65 «Розрахунки за страхуванням»	N 203 «Паливо»	N 205 2Будівельні матеріали»	N 23 «Виробництво»	N	N	N	N	N					N
	Капітальне будівництво (151)																
	Разом за субрахунком 151																
	Придбання (виготовлення) основних засобів (152)																
	Разом за субрахунком 152																
	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів (153)																
	Разом за субрахунком 153																

Підприємство, організація

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказом Міністерства фінансів України
від 29 грудня 2000 р. N 356

ЖУРНАЛ 4 за _____ 20__ р.
за кредитом рахунків 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 13 "Знос необоротних активів", 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 15 "Капітальні інвестиції", 18 "Інші необоротні активи", 19 "Негативний гудвіл", 35 "Поточні фінансові інвестиції"

I. З кредиту рахунків 10, 11, 12, 13, 19 в дебет рахунків

N пор.	Дебет рахунків	Кредит рахунків					Усього
		10 "Основні засоби"	11 "Інші необоротні матеріальні активи"	12 "Нематеріальні активи"	13 "Знос необоротних активів"	19 "Негативний гудвіл"	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	13 "Знос необоротних активів"				x	x	
2	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	x	x	x	x		
3	15 "Капітальні інвестиції"	x	x	x		x	
4	23 "Виробництво"	x	x	x		x	
5	37 "Розрахунки з різними дебіторами"			x	x		
6	39 "Витрати майбутніх періодів"	x		x		x	
7	42 "Додатковий капітал"					x	
8	68 "Розрахунки за іншими операціями"	x	x	x	x		
9	83 "Амортизація"	x	x	x		x	
10	84 "Інші операційні витрати"				x	x	
11	85 "Інші затрати"				x	x	
12	91 "Загальновиробничі витрати"	x	x	x		x	
13	92 "Адміністративні витрати"	x	x	x		x	
14	93 "Витрати на збут"	x	x	x		x	
15	94 "Інші витрати операційної діяльності"					x	
16	97 "Інші витрати"					x	
17						x	
18							
19							

Продовження додатку Н2

20							
21							
22							
23							
24							
25							
26	Усього						
27	Відмітки						

II. З кредиту рахунків 14, 15, 18, 35 в дебет рахунків

№ пор.	Дебет рахунків	Кредит рахунків				Усього
		14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	15 "Капітальні інвестиції"	18 "Інші необоротні активи"	35 "Поточні фінансові інвестиції"	
1	2	3	4	5	6	7
1	10 "Основні засоби"	x		x	x	
2	11 "Інші необоротні матеріальні активи"	x		x	x	
3	12 "Нематеріальні активи"			x	x	
4	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"		x			
5	18 "Інші необоротні активи"	x	x	x		
6	28 "Товари"	x		x	x	
7	30 «Готівка»			x	x	
8	31 "Рахунки в банках"					
9	35 "Поточні фінансові інвестиції"		x		x	
10	37 "Розрахунки з різними дебіторами"			x	x	
11	42 "Додатковий капітал"			x		
12	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	x		x	x	
13	50 "Довгострокові позики"			x	x	
14	60 "Короткострокові позики"			x	x	
15	64 "Розрахунки за податками й платежами"	x		x	x	
16	68 "Розрахунки за іншими операціями"		x	x	x	
17	84 "Інші операційні витрати"	x		x	x	
18	85 "Інші затрати"					
19	96 "Втрати від участі в капіталі"		x	x	x	
20	97 "Інші витрати"					
21						

Продовження додатку Н2

22						
23						
24						
25						
26	Усього					
27	Відмітки					

ЖУРНАЛ ЗАКІНЧЕНО " ___ " _____ 20__
р.

Виконавець

_____ (підпис)

У Головній книзі суми оборотів відображено
" ___ " _____ 20__ р.

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

ВІДОМІСТЬ 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій

за 20 р.

Номер запису	Найменування показника	У дебет рахунку 15 з кредиту рахунків										Усього за дебетом	Усього за кредитом	Сальдо на кінець місяця (дебет)	Усього капітальних інвестицій з початку року (дебет рахунку 15)	
		20	23	31	63	64	65	66	13, 15, 22, 37, 42, 48, 50, 53, 60, 68, 71, 73, 74							14
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
	Капітальне будівництво (151):															
	I. Підрядним способом															
1.1	Будівельні роботи, включаючи монтаж металоконструкцій															
1.2	Роботи з монтажу обладнання															
1.3	Придбання обладнання, яке потребує монтажу															
1.4	Придбання обладнання, яке потребує монтажу, але призначене для постійного запасу															
1.5																
1.6																
1.7																
1.8																
1.9	Інші витрати															
1.10	Усього (сума рядків 1.1 - 1.9)															
	II. Господарським способом															
1.11	Матеріали															
1.12	Заробітна плата робітників															
1.13	Витрати по експлуатації будівельних машин і механізмів															
1.14	Інші витрати															
1.15	Усього (сума рядків 1.11 - 1.14)															
1.16	Усього за субрахунком 151															

Продовження додатку НЗ

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
2	Придбання (виготовлення) основних засобів (152)															
3	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів (153)															
4	Придбання (створення) нематеріальних активів (154)															
5	Формування основного стада (155)															
6	Фінансова оренда															
7	Інші															
8																
9																
10																
11																
12	Передплата (без ПДВ) (підрядники, постачальники)															
12.1																
12.2																
12.3																
12.4																
12.5																
12.6																
12.7																
12.8																
12.9																
12.10																
12.11																
12.12																
13	ПДВ															
14	Усього за відомістю															

" " _____ 20__ р.

Виконавець _____
(підпис)

ВІДОМІСТЬ 4.2 аналітичного обліку _____ фінансових інвестицій
за _____ 20 _____ р.

Номер запису	Найменування показника	У дебет рахунку _____ з кредиту рахунків														Усього за дебетом	Усього за кредитом	Сальдо на кінець місяця (дебет)	Усього фінансових інвестицій з початку року (дебет)		
		31 "Рахунки в банках"		46 "Неоплачений капітал"		50 "Довгострокові позики"		60 "Короткострокові позики"		70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід", 72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи", 74 "Інші доходи"										14, 16, 18, 19, 30, 35, 36, 37, 41, 42, 64, 68	
		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19			
1	Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:																				
1.1	асоційовані підприємства																				
1.2	дочірні підприємства																				
1.3	спільну діяльність																				
2	Інші фінансові інвестиції в:																				
2.1	частки і паї у статутному капіталі інших підприємств																				
2.2	акції																				
2.3	облігації																				
2.4	інші																				
3	Поточні фінансові інвестиції:																				
3.1	еквіваленти грошових коштів																				
3.2	інші поточні фінансові інвестиції																				
4	Усього																				

" " _____ 20 _____ р.

Виконавець _____ (підпис)

Додаток П

Додаток 1
до Методичних рекомендацій
Сільгоспобл.к. форма № ВЗСГ-1
ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства України
від 21.12.07 р. № 929

Сільгосп підприємство _____
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____
Структурний підрозділ _____

"ЗАТВЕРДЖУЮ"
_____ підпис керівника
" " _____ 20__ р.

Лімітно-забірна картка № _____ на отримання матеріальних цінностей за _____ 20__ р.

Одержувач _____ посада _____
_____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Найменування цінностей	Номенклатурний номер	Одиниця виміру	Ліміт	Кількість		Кількість		Кількість		посада ініціали та прізвище підпис " " _____ 20__ р.			
				Кількість	Сума	видано	залишок	видано	залишок		видано	залишок	
				Дата									
Видано				видано	залишок	видано	залишок	видано	залишок	зав. складом	одержувач		

Додаток ПІ

Додаток 2
до Методичних рекомендацій

Сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-2
ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21.12.07 р. № 929

Сільгосппідприємство _____

"ЗАТВЕРДЖУЮ"

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____

_____ підпис керівника
" " _____ 20__ р.

Структурний підрозділ _____

**Лімітно-забірна картка № _____
на отримання запасних частин
за _____ 20__ р.**

Одержувач _____ посада _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Об'єкт затрат _____ Ліміт на суму _____ грн.

Вид ремонту _____

Дата	Найменування матеріальних цінностей	Номенклатурний номер (№ по каталогу)	Одиниця виміру	Кількість	Ціна	Сума	Підпис	
							зав. складом	одержувач

**Ви-
да-
но**

Додаток 8
до Методичних рекомендацій
Сільгоспблік, форма № ВЗСГ-8
ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Мінагрополітики України
від 21.12.07 р. № 929

НАКЛАДНА № _____
(внутрігосподарського призначення)
за " ____ " _____ 20__ р.

Сільгосп підприємство _____

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Структурний підрозділ _____

Через кого (кому) _____

Призначення _____

Назва, сорт, розмір	Код синтетичного обліку		Одиниця виміру	Кількість			Ціна	Сума
	дебет	кредит		затребувано	відпущено	прийнято		

Назва, сорт, розмір	Шифр синтетичного та аналітичного обліку		Одиниця виміру	Кількість			Ціна	Сума
	дебет	кредит		затребувано	відпущено	прийнято		

Затребував _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____ Дозволив _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Перевірив бухгалтер _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____ Відпустив _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Прийняв _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____ Прийняв від водія _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Додаток П6

Додаток 9
до Методичних рекомендацій
Сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-9
ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21.12.07 р. № 929

Сільгоспіншідріємство _____ Структурний підрозділ _____
Ферма _____

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Відомість витрати кормів № _____ за _____ 20__ р.

Вид (група) тварин, птахів _____ За ним закріплені тварини, птахи _____

Дата	Норматив на одну голову, кг	Найменування та кількість використаних кормів					Головний зоотехнік: _____ підпис " ____ " ____ 20__ р. Корма використані
		Дерть	Зелена маса				
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							

Продовження додатку П6

Дата	Наявність тварин та птахів, гол.	Найменування та кількість використаних кормів				Корма використані (підпис)
		Дерть	Зелена маса			
18						
19						
20						
21						
22						
23						
24						
25						
26						
27						
28						
29						
30						
31						
Кількість кормо-днів	Разом				X	
	Ціна, грн. коп.				Середньомісячне поголів'я	
	Сума.....					
Код синтетичного обліку	Дебет кредит				X	
Кількість кормо одиниць (ц. к. од.).....					X	

Зоотехнік _____ прізвище, ім'я та по батькові _____ підпис _____ прізвище, ім'я та по батькові _____

Відомість перевірів _____ прізвище, ім'я та по батькові _____ підпис _____ прізвище, ім'я та по батькові _____

Керівник структурного підрозділу _____ прізвище, ім'я та по батькові _____

Бухгалтер _____ прізвище, ім'я та по батькові _____

_____ " _____ 20__ р.

Додаток 10

до Методичних рекомендацій

Сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-10

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказом Мінагрополітики України

від 21.12.07 р. № 929

Сільгосппідприємство _____

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

Склад _____

КНИГА СКЛАДСЬКОГО ОБЛІКУ

за _____ 20__ р.

Продовження додатку П7

В книзі всього пронумеровано
_____ сторінок
прописом

М. П.

_____ підпис _____ прізвище, ім'я, та по батькові
" ____ " _____ 20__ р.

Сельхозучет, форма №77 б
Утверждена Министерством сельского
хозяйства СССР 16.05.77 г. №269-1

Сельхозпредприятие

_____ колхоз, совхоз

ТАЛОН ШОФЕРА № _____

_____ фамилия, имя, отчество шофера

Табельный номер _____

Талон выдан _____

Автомашина _____

№ _____

_____ должность

Принято зерна от комбайнера один бункер _____

_____ подпись

Сельхозучет, форма №77 в
Утверждена Министерством сельского
хозяйства СССР 16.05.77 г. №269-1

Сельхозпредприятие _____
колхоз, совхоз

ТАЛОН КОМБАЙНЕРА № _____

**МЕСТО ПЕЧАТИ ИЛИ ШТАМПА
ХОЗЯЙСТВА**

фамилия, имя, отчество комбайнера

Табельный номер _____

Талон выдан _____

Комбайн № _____

должность

Сдано зерна для доставки на ток (склад) один бункер

подпись

Рік	Місяць	Число	Сільгоспід- приємство	Шифр	Відді- лок	Бри- гада	Ток	Акт № ____ на сортування та сушку продукції рослинництва	Опе- рація	Отри- мувач	Відпр авник

Натура: до переробки, г _____ Додаток: _____ прибуткових та _____ витратних документів

Відпущено в сортування, сушку	Шифр синтетичного та аналітичного обліку		Одиниця виміру	Вага	Ціна	Сума
	дебет	кредит				
найменування культури або продукції			кг			
Отримано від сортування, сушки			кг			
<i>Повноцінне зерно</i>						
найменування						
найменування						
найменування						
Отримано використаних відходів			кг			
<i>Зерновідходи</i>						
найменування						
Невикористані відходи (мертва засміченість та усушка)			кг			

після переробки, г _____ Підпис: _____
_____ посада _____ прізвище, ім'я та по батькові _____

Вологість: до переробки, відс. _____
_____ посада _____ прізвище, ім'я та по батькові _____
після переробки, відс. _____

Додаток Р7

Сільгоспоблік, форма №92

Рік	Місяць	Число	Сільгосппідприємство	Шифр	Відділення	Бригада	Ланка	АКТ № _____ НА ПРИЙМАННЯ ГРУБИХ І СОКОВИТИХ КОРМІВ		Операція	Одержувач	Відправник
-----	--------	-------	----------------------	------	------------	---------	-------	---	--	----------	-----------	------------

Комісія в складі:
Провела приймання
Що знаходяться
Від бригади

ЗАТВЕРДЖУЮ:

_____ підпис керівника сільгосппідприємства
« _____ » _____ 20__ р.

Місцезнаходження кормів	Площа	Номер стogu, скирти, башти, траншеї, бурту	Дата укладання	Назва і якість кормів	Проміри, м		Обсяг, куб. м	Вага		Ціна	Сума	
					Назва і якість кормів	Проміри, м		Шифр синтетичного та аналітичного обліку	Дебет			Кредит

Зворотний бік акта

Місцезнаходження кормів	Площа	Номер стogu, скирти, башти, траншеї, бурту	Дата укладання	Назва і якість кормів	Проміри, м		Обсяг, куб. м	Вага		Ціна	Сума	
					Назва і якість кормів	Проміри, м		Шифр синтетичного та аналітичного обліку	Дебет			Кредит

Додаток: Схема розміщення стogів, скирт, башт, траншей, буртів.

Підписи членів комісії:

Відповідальний за роботу бригадир _____

посада

Вказані в акті корми на відповідальне зберігання прийняв _____

посада

прізвище, імя та по батькові _____

підпис

Додаток Р9

Сільгоспоблік, форма № 114

Рік	Місяць	Число	Сільгоспідприємство	Шифр	Відділення	Ферма	Відомість руху молока №								
							Надійшло за добу, кг.					Видаток , кг.		Залишок на кінець дня	Контроль на визначення жирності
Число місяця			всього	Продано державі	В переробку	На громадське харчування	На випойку		За готівку	Всього за день					
							телятам	поросятам							
1															
2															
3															
4															
5															
6															
7															
8															
9															
10															
11															
12															
13															
14															
15															
16															
17															
18															
19															
20															
21															
22															
23															
24															
25															
26															
27															
28															
29															
30															
31															
Операція															
одержувач															
Дебет															
Відправник															
Кредит															
Одиниця виміру															
Всього за місяць															
Сума															

Обліковець _____

Сільгоспприємство _____

Сільгоспоблік, форма N ПБАСГ-2

Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21 лютого 2008 р. N 733

Структурний підрозділ _____

АКТ N _____
НА СПИСАННЯ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА,
ОЦІНЕНИХ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ

(на початок збирання врожаю)

на "___" _____ 20__ р.

N з/п	Назва об'єкта обліку поточного біологічного активу рослинництва	Площа, га	Справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва
Керівник структурного підрозділу _____ <i>підпис</i> _____ <i>ініціали та прізвище</i>	Разом		
	Код синтетичного обліку	дебет	
		кредит	

_____ *посада* *підпис* *ініціали та прізвище*

Бухгалтер _____ *підпис* *ініціали та прізвище*

Сільгосп підприємство _____

Сільгосп облік, форма N ПБАСГ-1

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21 лютого 2008 р. N 73

Структурний підрозділ _____

АКТ N 1
НА ОПРИБУТКУВАННЯ ПОТОЧНИХ
БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА,
ОЦІНЕНИХ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ

ЗАТВЕРДЖУЮ в сумі: _____
прописом
_____ грн. _____ коп.
"___" _____ 20__ р.

на "___" _____ 20__ р.

Керівник підприємства

підпис ініціали та прізвище

Комісія в складі голови _____
посада, прізвище, ім'я, по батькові

і членів комісії _____

посада, прізвище, ім'я, по батькові

N з/п	Назва об'єкта обліку поточного біологічного активу рослинництва	Площа, га	Оцінка якості посіву поточного біологічного активу рослинництва	Прогнозовано, ц/га		Справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва
				врожайність	валовий збір	
Підписи голови комісії _____			Разом			
членів комісії: _____			Код синтетичного обліку		дебет	
Бухгалтер _____					кредит	
_____ <i>підпис ініціали та прізвище</i>						

Сільгосп підприємство _____ Сільгосп облік, форма N ПБАСГ-3
 Ідентифікаційний код _____ ЗАТВЕРДЖЕНО
 за ЄДРПОУ _____ наказом Міністерства аграрної політики України
 від 21 лютого 2008 р. N 73
 Структурний підрозділ _____ - _____ Ферма _____

АКТ N ____ на оприбуткування приплоду тварин

за " ____ " _____ 20__ р.

Група тварин _____

Прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою закріплені тварини	Ідентифікаційний номер (кличка або номер матки)	Народились живими				Ідентифікаційний номер (інвентарний номер)	Народились мертвими, голів	Відмітки (кличка, масть та інші дані)	Підпис особи в отриманні приплоду
		бички, хрячки, баранчики та ін.		телички, свинки, яочки та ін.					
		голів	жива вага	голів	жива вага				

Всього				
Ціна				
Сума				

Код синтетичного обліку	дебет	
	кредит	

Керівник структурного підрозділу _____ *підпис* _____ *прізвище, ім'я, по батькові* Завідуючий фермою _____ *підпис* _____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Зоотехнік _____ *підпис* _____ *прізвище, ім'я, по батькові* Перевірив бухгалтер _____ *підпис* _____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Сільгоспідприємство _____

Сільгоспоблік, форма N ПБАСГ-6

Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21 лютого 2008 р. N 73

Структурний підрозділ _____ Ферма _____

ЗАТВЕРДЖУЮ _____
підпис керівника

" ____ " _____ 20__ р.

**АКТ N ____ НА ВИБУТТЯ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ
ТВАРИННИЦТВА
(забій, прирізка та падіж)**

за " ____ " _____ 20__ р.

Група тварин, вид птиці	Кличка, ідентифікаційний номер (інвентарний номер), порода	Стать	Вік	Вгодіваність	Кількість голів	Жива вага	Балансова вартість	Причина вибуття	Діагноз	Прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою закріплені тварини	Підпис
Код синтетичного обліку		дебет		кредит							

Акти на вибракування тварин з основного стада N ____ від " ____ " _____ 20__ р.
N ____ від " ____ " _____ 20__ р.

Керівник
структурного
підрозділу

_____ *підпис*

_____ *прізвище,
ім'я, по батькові*

Завідувач
фермою

_____ *підпис*

_____ *прізвище,
ім'я, по батькові*

Зоотехнік

_____ *підпис*

_____ *прізвище,
ім'я, по батькові*

Гуртоправ

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Ветлікар

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Веттехнік

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Чабан,
свинар

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Перевірив

_____ *підпис*

_____ *прізвище,
ім'я, по батькові*

Продовження додатку СЗ

Зворотній бік акта

Одержання продукції та її використання

Назва продукції	Одиниця виміру	Кількість	Ціна	Сума	Використання продукції

Продукція прийнята на склад за накладною N ____ від " ____ " _____ 20__ р.

" ____ " _____ 20__ р

Зав. складом

_____ підпис

_____ прізвище, ім'я, по батькові

Сільгоспідприємство _____

Сільгоспоблік, форма N ПБАСГ-9

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21 лютого 2008 р. N 73

Структурний підрозділ _____ - _____

Ферма _____

ЗАТВЕРДЖУЮ _____

підпис керівника

" ____ " _____ 20__ р

АКТ N ____ на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів

вид тварин

з групи _____

в групу _____

за " ____ " _____ 20__ р.

Ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличка)	Стать, клас, масть та інші особливості	Час народження	Кількість голів	Вага, кг	Балансова вартість	За ким закріплені прийняті тварини	
						прізвище, ім'я, по батькові	підпис
Разом	X	X					

Код синтетичного обліку	дебет	
	кредит	

Керівник структурного підрозділу

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Тварин здав

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Завідуючий фермою

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Зоотехнік

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Перевірив бухгалтер

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Сільгоспідприємство _____

Сільгоспоблік, форма N ПБАСГ-10

Ідентифікаційний код
ЄДРПОУЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21 лютого 2008 р. N 73

Структурний підрозділ _____

Ферма _____

ВІДОМІСТЬ N ____ ЗВАЖУВАННЯ ТВАРИН

" ____ " _____ 20__ р.

Група тварин _____ - _____

Ідентифікаційний номер тварини	Кількість голів	Вага на " ____ "	Вага на дату зважування	Довага	Ідентифікаційний номер тварини	Кількість голів	Вага на " ____ "	Вага на дату зважування	Довага
		20__ р. (попереднє зважування)					20__ р. (попереднє зважування)		
Разом					Разом				

Всього доваги _____ кг

Керівник структурного підрозділу

підпис

прізвище, ім'я, по батькові

Зоотехнік

підпис

прізвище, ім'я, по батькові

Завідуючий фермою

підпис

прізвище, ім'я, по батькові

Підпис особи,
за якою закріплено худобу

підпис

прізвище, ім'я, по батькові

Додаток С7

Сільгоспоблік, форма N ПБАСГ-12

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21 лютого 2008 р. N 73

Сільгоспідприємство _____
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____
Структурний підрозділ _____

КНИГА
ОБЛІКУ РУХУ ТВАРИН І ПТИЦІ НА ФЕРМІ
за _____ 20__ р.

Продовження додатку С7

В Книзі пронумеровано та прошнуровано
_____ листів

М. П.

_____ *посада*

_____ *підпис*

_____ *ініціали та прізвище*

"__" _____ 20__ р.

Сільгоспдприємство _____

Сільгоспблік, форма N ПБАСГ-13

Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21 лютого 2008 р. N 73

Структурний підрозділ _____

Ферма _____

ЗВІТ ПРО РУХ ТВАРИН І ПТИЦІ НА ФЕРМІ

за _____ 20__ р.

Група тварин (птиці)	Наявність на початок місяця		Надходження											Вибуття					
			приплід		переведено з інших груп		переведено з інших ферм		куплено, одержано в обмін		приріст	Разом		продано					
														переробним підприємствам		інший продаж			
гол	вага	гол	вага	гол	вага	гол	вага	гол	вага	вага	гол	вага	гол	вага	гол	вага	гол	вага	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18		

		переведено до інших груп		переведено до основного стада		переведено на інші ферми		забій		загибель (падій)		разом		Наявність на кінець місяця	
гол	вага	гол	вага	гол	вага	гол	вага	гол	вага	гол	вага	гол	вага	гол	вага
19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34

Керівник
структурного
підрозділу

_____ підпис

_____ прізвище, ім'я,
по батьковіЗавідуючий
фермою

_____ підпис

_____ прізвище, ім'я,
по батькові

Зоотехнік

_____ підпис

_____ прізвище, ім'я,
по батьковіПеревірив
бухгалтер

_____ підпис

_____ прізвище, ім'я,
по батькові

Сільгосп підприємство _____

Сільгосп облік, форма N ДБАСГ-2

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

--

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21 лютого 2008 р. N 73

Структурний підрозділ _____ - _____

Ферма _____

ЗАТВЕРДЖУЮ: _____

підпис

" ____ " _____ 20__ р.

АКТ N ____ приймання
довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)
вид тварин

з групи _____

в групу _____

за " ____ " _____ 20__ р

Ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличка)	Стать, клас, масть та інші особливості	Час народження	Кількість голів	Вага, кг	Балансова вартість	За ким закріплені прийняті тварини	
						прізвище, ім'я, по батькові	підпис
Разом	X	X					

Код синтетичного обліку	дебет	
	кредит	

Керівник структурного підрозділу

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Тварин здав

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Завідуючий фермою

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Зоотехнік

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Перевірив бухгалтер

_____ *підпис*

_____ *прізвище, ім'я, по батькові*

Сільгоспідприємство _____

Сільгоспоблік, форма N ДБАСГ-3

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21 лютого 2008 р. N 73

Затверджую

підпис керівника

" ____ " _____ 20__ р.

Рік	Місяць	Число	Структурний підрозділ	АКТ N ____ НА СПИСАННЯ БАГАТОРІЧНИХ НАСАДЖЕНЬ	
Комісія в складі голови _____ <i>посада, прізвище, ім'я, по батькові</i>					
і членів комісії _____ <i>посада, прізвище, ім'я, по батькові</i>					
_____ <i>посада, прізвище, ім'я, по батькові</i>					
призначена наказом/розпорядженням від " ____ " _____ 20__ р. N ____, оглянула площу _____					
_____ <i>назва багаторічних насаджень</i>					

Пор. N	Порода і сорт	Площа, га	Рік посадки	Рік переведення в експлуатацію	Кількість дерев, чагарників за даними останньої інвентаризації	Наявність придатних дерев, кущів на 1 га	% зрідженості	Код синтетичного обліку		Сума			Інвентарний номер
								дебет	кредит	первісна	зносу	залишкова	

Примітка. Дані про кожну дільницю (інвентарний об'єкт) багаторічних насаджень, що списуються, наводять окремих рядком. Висновок комісії _____

Голова комісії _____ Члени комісії _____

РЕЗУЛЬТАТИ розкорчування багаторічних насаджень

У відповідності до цього акта зроблено розкорчування _____ <i>назва і площа багаторічних насаджень</i>						
При розкорчуванні насаджень понесені такі витрати і надійшли такі цінності, що оприбутковані:						
Витрати по розкорчуванню			Надійшло від ліквідації			
назва документа	статті витрат	сума	назва документа	види цінностей	кількість	сума
Разом						

Результати ліквідації _____

В картці (книзі) списання багаторічних насаджень відмічено " ____ " _____ 20__ р.

Головний (старший) бухгалтер _____

Додаток Т2

Сільгоспоблік, форма N ДБАСГ-4

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 21 лютого 2008 р. N 73

Рік	Місяць	Число	Сільгосп- підприємство	Ідентифікаційний код ЄДРПОУ	Структурний підрозділ	АКТ N ___ на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин)

Код синтетичного обліку		Жива вага, кг (фактично при вибракуванні)	Сума			Ідентифікаційний номер	Затверджую 20__р. — підпис керівника
дебет	кредит		первісна	зносу	залишкова		

Комісія в складі голови _____

посада, прізвище, ім'я, по батькові

і членів комісії _____

посада, прізвище, ім'я, по батькові

посада, прізвище, ім'я, по батькові

призначена розпорядженням від " __ " _____ 20__ р. N __ провела вибракування тварин основного стада
N і дата наказу (розпорядження, рішення)

_____, закріплених за _____ *вид і*
група тварин *прізвище, ім'я, по батькові*

Кличка (ідентифікаційний номер тварини) _____, стать _____, вік _____
порода _____, походження: батько _____, мати _____, клас за бонітуванням

вгодваність _____, жива вага за книгою обліку руху тварин та птиці _____ кг, фактично при вибутті _____ кг

Причина вибракування _____

Подальше призначення (використання) _____

Голова комісії _____

Члени комісії _____

Первинний облік руху поточних біологічних активів

Назва первинного документу (форма)	Особливості використання
1	2
Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-1)	Оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на дату складання балансу. Експертною комісією з оцінки визначається справедлива вартість окремо по рослинах. Акт складається цією комісією, де зазначається склад експертної комісії, назва об'єкта обліку, площа в гектарах, оцінка якості посіву, прогнозовані врожайність та валовий збір, справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва. Акт підписується членами експертної комісії. Бухгалтером перевіряється правильність заповнення акту і подається на затвердження керівником підприємства.
Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (до початку збирання врожаю) (ф. № ПБАСГ- 2)	Списання поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на момент збирання врожаю та оформляється даним актом. В Акті зазначається назва об'єкта обліку, площа в гектарах та справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва. Акт складається та підписується керівником структурного підрозділу та бухгалтером.
Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ГТБАСГ- 3)	Застосовується для оформлення отриманого на фермі приплоду тварин: телят, поросят, ягнят, лоша́т та ін. Акт складається у двох примірниках завідувачем ферми, зоотехніком або бригадиром безпосередньо в день одержання приплоду окремо по кожному виду приплоду тварин.
Звіт про процес інкубації (ф. № ПБАСГ-4)	Застосовується для відображення в обліку операцій процесу інкубації птиці. Звіт складається у двох примірниках начальником цеху інкубації на підставі первинних документів про рух яєць і виведених курчат. У звіті по датах відображається закладка яєць на інкубацію із зазначенням кількості закладених яєць і залишку яєць у закладці на кінець дня (місяця). Кожній партії закладених в інкубацію яєць присвоюється постійний номер. У звіті наводяться дані про вилучення яєць за міражування.
Акт на вихід та сортування добового молодняку птиці (ф. № ПБАСГ-5)	Для документального оформлення процесу сортування яєць складається цей Акт членами комісії в одному примірнику. Акт підписує начальник цеху інкубації, оператор та сортувальник, після чого він передається до бухгалтерії для відповідних записів у регістрах бухгалтерського обліку.
Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ- б)	Для документального оформлення вибуття тварин та птиці в результаті забою, прирізки та падежу. Цей акт застосовується для обліку тварин, птиці у випадках їхнього падежу, вимушеної прирізки, а також за бою тварин всіх облікових груп (молодняк тварин, тварини на відгодівлі, птиця, тварини основного стада). Вибракування тварин з основного стада для постановки на відгодівлю й реалізації, без забою на підприємстві оформлюється

Продовження додатку У

1	2
	цим актом. Акт складає в день вибуття (забою, падежу тощо) комісія в складі зоотехніка, ветеринарного лікаря, завідувача ферми (бригадира) та особи, за якою була закріплена тварина. Після оформлення Акт передається керівнику підприємства на розгляд і затвердження.
Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (ф. № ПБАСГ-7)	Застосовується для обліку приплоду звірів і кроликів окремо для кожного виду й породи. Акт складається завідувачем ферми, зоотехніком або бригадиром. Записи в Акт здійснюються у міру одержання приплоду й закінчуються після закінчення щеніння (окролу), але не пізніше останнього дня звітного місяця. На наступний місяць у цьому випадку відкривається новий акт.
Обліковий лист забою та падежу худоби (ф. № ПБАСГ-8)	Застосовується для застосування у спеціалізованих свинарських комплексах. Він включає три розділи: I "Забій", II "Вихід продукції", III "Падіж". Цей документ складається у двох примірниках під копірку й підписується керівником структурного підрозділу, головним ветлікарем, ветлікарем санбойні та економічною службою господарства. Дані про одержану на склад продукцію від забою підписує комірник, що прийняв цю продукцію. Перший примірник документа передається до бухгалтерії для відображення проведених операцій у відповідних регістрах синтетичного обліку.
Акт на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів (ф. № ПБАСГ-9)	Застосовується у всіх випадках оформлення переводу тварин (телят, поросят, ягнят, лошат, птиці, кролів, звірів тощо) з однієї статеві-вікової групи в іншу, включаючи і переведення тварин в основне стадо. Документ є універсальним, він використовується по всіх видах і облікових групах тварин. Акт складає зоотехнік, завідувач ферми або бригадир у день переведення тварин і птиці з однієї групи в іншу, відлучення молодняку звірів і кролів.
Відомість зважування тварин (ф. № БАСГ-10)	Застосовується для визначення фактичної живої маси тварин, яка у процесі вирощування або відгодівлі тварин збільшується. Основною продукцією, яку одержують від молодняку на вирощуванні та відгодівлі, є приріст живої маси. Для того, щоб його визначити, тварин необхідно зважувати. Відомість підписує зоотехнік, бригадир і працівник, за яким закріплена худоба. Відомості зважування тварин надають до бухгалтерії одночасно зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі.
Розрахунок визначення приросту (ф. № ГТБАСГ-11)	Цей документ є логічним завершенням відомості зважування тварин (форма № ПБАСГ-10). Приріст живої маси у цій відомості можна визначити лише за поголів'ям, що було на початок і кінець періодів, по яких здійснювалося зважування тварин, тобто на дату цього зважування й дату попереднього зважування. Цей документ складає завідувач ферми чи бригадир щомісяця в цілому по фермі й облікових групах тварин на підставі даних Відомостей зважування тварин (форма № ПБАСГ-10) і відповідних документів на надходження й вибуття тварин. Розрахунок визначення приросту разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі передається до бухгалтерії й слугує підставою для оприбуткування отриманого приросту живої маси й нарахування заробітної плати працівникам тваринництва.

Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні

Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст.365)

{Із змінами, внесеними згідно із Законами
[№ 1707-III від 11.05.2000](#), ВВР, 2000, № 32, ст.255
[№ 1807-III від 08.06.2000](#), ВВР, 2000, № 38, ст.318
[№ 1829-III від 22.06.2000](#), ВВР, 2000, № 46, ст.391
[№ 3422-IV від 09.02.2006](#), ВВР, 2006, № 26, ст.210
[№ 2457-VI від 08.07.2010](#), ВВР, 2010, № 48, ст.564
[№ 2756-VI від 02.12.2010](#), ВВР, 2011, № 23, ст.160
[№ 3024-VI від 15.02.2011](#), ВВР, 2011, № 36, ст.362
[№ 3332-VI від 12.05.2011](#), ВВР, 2011, № 45, ст.484
[№ 3614-VI від 07.07.2011](#), ВВР, 2012, № 9, ст.63
[№ 4224-VI від 22.12.2011](#), ВВР, 2012, № 36, ст.420
[№ 4652-VI від 13.04.2012](#), ВВР, 2013, № 21, ст.208
[№ 5406-VI від 02.10.2012](#), ВВР, 2013, № 41, ст.551
[№ 5463-VI від 16.10.2012](#), ВВР, 2014, № 4, ст.61
[№ 663-VII від 24.10.2013](#), ВВР, 2014, № 22, ст.781
[№ 1669-VII від 02.09.2014](#), ВВР, 2014, № 44, ст.2040
[№ 1702-VII від 14.10.2014](#), ВВР, 2014, № 50-51, ст.2057
[№ 652-VIII від 17.07.2015](#), ВВР, 2015, № 42, ст.384
[№ 675-VIII від 03.09.2015](#), ВВР, 2015, № 45, ст.410
[№ 1405-VIII від 02.06.2016](#), ВВР, 2016, № 28, ст.533
[№ 1724-VIII від 03.11.2016](#), ВВР, 2016, № 52, ст.860
[№ 2019-VIII від 13.04.2017](#), ВВР, 2017, № 27-28, ст.312
[№ 2164-VIII від 05.10.2017](#), ВВР, 2017, № 44, ст.397
[№ 2210-VIII від 16.11.2017](#), ВВР, 2018, № 6-7, ст.38
[№ 2545-VIII від 18.09.2018](#), ВВР, 2018, № 44, ст.354
[№ 465-IX від 16.01.2020](#)}

{У тексті Закону слова "підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення" в усіх відмінках і числах замінено словами "суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях" у відповідному відмінку і числі згідно із Законом [№ 2545-VIII від 18.09.2018](#)}

Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Розділ I

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. Визначення термінів

Для цілей цього Закону терміни вживаються у такому значенні:

активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

внутрішньогосподарський (управлінський) облік - система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством; {Абзац четвертий частини першої статті 1 із змінами, внесеними згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

господарська операція - дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства;

зобов'язання - заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

економічна вигода - потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів;

консолідована фінансова звітність - фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці; {Абзац восьмий частини першої статті 1 в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері

бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку; { Абзац дев'ятий статті 1 із змінами, внесеними згідно із Законом N 5463-VI від 16.10.2012; в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017 }

облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності; {Абзац десятий частини першої статті 1 в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію; {Абзац одинадцятий статті 1 із змінами, внесеними згідно із Законом N 1724-VIII від 03.11.2016}

фінансова звітність - звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства; {Абзац дванадцятий частини першої статті 1 в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

користувачі фінансової звітності (далі - користувачі) - фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень;

міжнародні стандарти фінансової звітності (далі - міжнародні стандарти) - прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності; {Статтю 1 доповнено абзацом чотирнадцятим згідно із Законом N 3332-VI від 12.05.2011}

витрати - зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками); {Статтю 1 доповнено абзацом п'ятнадцятим згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

доходи - збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу

(за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників); {Статтю 1 доповнено абзацом шістнадцятим згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

звіт про платежі на користь держави - документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до Закону, який подається підприємствами, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес. До підприємств, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, належать підприємства, які здійснюють діяльність з геологічного вивчення, у тому числі дослідно-промислової розробки, родовищ корисних копалин загальнодержавного значення та/або видобування корисних копалин загальнодержавного значення, та/або виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, та/або транспортування трубопроводами (у тому числі з метою транзиту) вуглеводнів та хімічних продуктів; {Статтю 1 доповнено абзацом сімнадцятим згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

звіт про управління - документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності; {Статтю 1 доповнено абзацом вісімнадцятим згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

власний капітал - різниця між активами і зобов'язаннями підприємства; {Статтю 1 доповнено абзацом дев'ятнадцятим згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі - нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для розпорядників бюджетних коштів, центрального органу

виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, розроблений на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку; {Статтю 1 доповнено абзацом двадцятим згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

підприємства, що становлять суспільний інтерес, - підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств;

таксономія фінансової звітності - склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку; {Статтю 1 доповнено абзацом двадцять другим згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. {Статтю 1 доповнено абзацом двадцять третім згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

Інші терміни для цілей цього Закону використовуються у значеннях, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського

обліку, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та міжнародними стандартами фінансової звітності, введеними в дію відповідно до законодавства, залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством. {Статтю 1 доповнено частиною другою згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

Стаття 2. Сфера дії Закону

1. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі - підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства. {Частина перша статті 2 в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

{Частину другу статті 2 виключено на підставі Закону N 1707-III від 11.05.2000}

2. Для цілей цього Закону підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств.

Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

балансова вартість активів - до 350 тисяч євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 700 тисяч євро;

середня кількість працівників - до 10 осіб.

Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із

таких критеріїв:

балансова вартість активів - до 4 мільйонів євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 8 мільйонів євро;

середня кількість працівників - до 50 осіб.

Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

балансова вартість активів - до 20 мільйонів євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 40 мільйонів євро;

середня кількість працівників - до 250 осіб.

Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

балансова вартість активів - понад 20 мільйонів євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - понад 40 мільйонів євро;

середня кількість працівників - понад 250 осіб.

Новоутворені підприємства під час визначення відповідності критеріям застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності.

Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до відповідної категорії підприємств.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Національного банку, що встановлювалися для євро протягом відповідного року. {До статті 2

включено частину другу згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

3. Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Стаття 3. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності

1. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

{Частина перша статті 3 із змінами, внесеними згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

2. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

3. Підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису. {Статтю 3 доповнено частиною третьою згідно із Законом N 2756-VI від 02.12.2010}

Стаття 4. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких принципах:

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

автономність - кожне підприємство розглядається як юридична особа,

відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

послідовність - постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

безперервність - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

нарахування - доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

єдиний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

інших принципах, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством. {Стаття 4 в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

Стаття 5. Валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України. На вимогу користувачів фінансова

звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту. {Стаття 5 із змінами, внесеними згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017

Розділ II

ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття 6. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

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

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

удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. {Частина друга статті 6 із змінами, внесеними згідно із Законом N 5463-VI від 16.10.2012; в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

3. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього Закону та міжнародних стандартів фінансової звітності. {Частина третя статті 6 із змінами, внесеними згідно із Законом N 3024-VI від 15.02.2011} {Частину четверту статті 6 виключено на підставі Закону N 3614-VI від 07.07.2011}

5. Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності за угодою про розподіл продукції, у тому числі валюта, а також перелік, форми, зміст, звітний період, порядок складання та подання фінансових звітів за угодою про розподіл продукції, визначаються такою угодою відповідно до Закону України "Про угоди про розподіл продукції". {Статтю 6 доповнено частиною п'ятою згідно із Законом N 1807-III від 08.06.2000; в редакції Закону N 5406-VI від 02.10.2012}

6. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей мають право розробляти на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі методичні рекомендації щодо їх застосування за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку. {Частина шоста статті 6 в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

{Статтю 7 виключено на підставі Закону N 5463-VI (5463-17) від 16.10.2012}

Розділ III

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття 8. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

1. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

2. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

3. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у

первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів. {Частина третя статті 8 в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

4. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно з дотриманням вимог цього Закону обирає форми його організації: {Абзац перший частини четвертої статті 8 із змінами, внесеними згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності; {Абзац четвертий частини четвертої статті 8 із змінами, внесеними згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах. {Абзац п'ятий частини четвертої статті 8 із змінами, внесеними згідно із Законом N 2457-VI від 08.07.2010 }

Підприємство, що становить суспільний інтерес, зобов'язане утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, до складу якої входять не менше двох осіб. Положення цього абзацу не поширюється на недержавні пенсійні фонди та інститути спільного інвестування. {Частину

четверту статті 8 доповнено новим абзацом згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України. {Частина четверту статті 8 доповнено абзацом згідно із Законом N 2457-VI від 08.07.2010}

5. Підприємство самостійно:

визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства; {Абзац другий частини п'ятої статті 8 в редакції Закону N 3332-VI від 12.05.2011}

обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством). {Частина п'яту статті 8 доповнено абзацом сьомим згідно із Законом N 2756-VI від 02.12.2010}

6. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до

бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

7. Головний бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства: {Абзац перший частини сьомої статті 8 із змінами, внесеними згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

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

організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства;

подає в установленому порядку та у випадках, передбачених Законом України "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення", інформацію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення. {Частину сьому статті 8 доповнено абзацом шостим згідно із Законом N 1702-VII від 14.10.2014}

Головним бухгалтером підприємства, що становить суспільний інтерес, може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, не має непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності. {Частину сьому статті 8 доповнено абзацом сьомим згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

Інші вимоги до головного бухгалтера підприємства, що становить суспільний інтерес, можуть бути визначені законом. {Частина сьому статті 8 доповнено абзацом восьмим згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

8. Головний бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства, не несе дисциплінарної, адміністративної, цивільно-правової та кримінальної відповідальності за подання центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, інформації про фінансову операцію, навіть якщо такими діями завдано шкоди юридичним або фізичним особам, та за інші дії, якщо він діяв у межах виконання Закону України "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення". {Статтю 8 доповнено новою частиною згідно із Законом N 1702-VII від 14.10.2014; із змінами, внесеними згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

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

Стаття 9. Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку

{Назва статті 9 із змінами, внесеними згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

{Частина перша статті 9 в редакції Закону N 1724-VIII від 03.11.2016}

2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити: {Абзац перший частини другої статті 9 із змінами, внесеними згідно із Законом N 1724-VIII від 03.11.2016}

назву документа (форми);

дату складання; {Абзац третій частини другої статті 9 із змінами, внесеними згідно із Законом N 1724-VIII від 03.11.2016}

назву підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. {Абзац сьомий частини другої статті 9 із змінами, внесеними згідно із Законами N 675-VIII від 03.09.2015, N 1724-VIII від 03.11.2016}

Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг. {Частину другу статті 9 доповнено абзацом восьмим згідно із Законом N 1724-VIII від 03.11.2016}

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо. {Частину другу статті 9 доповнено абзацом дев'ятим згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017 }

3. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних

документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на кінець останнього дня кожного місяця. {Абзац другий частини третьої статті 9 із змінами, внесеними згідно із Законом N 1724-VIII від 03.11.2016}

Права і обов'язки сторін, які виникають за результатами здійснення господарської операції, оформленої первинним документом відповідно до вимог цього Закону, не залежать від факту відображення її в регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку. {Частину третю статті 9 доповнено абзацом третім згідно із Законом N 2164-VIII від 05.10.2017}

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

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

6. У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами. {Частина шоста статті 9 із змінами, внесеними згідно із Законом N 1724-VIII від 03.11.2016}

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

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

9. Копії первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та реєстрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством. {Абзац другий частини дев'ятої статті 9 із змінами, внесеними згідно із Законом N 4652-VI від 13.04.2012} {Частина дев'ята статті 9 в редакції Закону N 2756-VI від 02.12.2010}

Стаття 10. Інвентаризація активів і зобов'язань

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

2. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

Розділ IV

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Стаття 11. Загальні вимоги до фінансової звітності

1. Підприємства зобов'язані складати фінансову звітність на підставі даних бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства

або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. У разі якщо бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписують керівник підприємства або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або уповноважена ним особа. При цьому відповідальність підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг.

Фінансову звітність підприємства, що становить суспільний інтерес, підписують керівник або уповноважена особа у визначеному законодавством порядку та головний бухгалтер. Фінансова звітність недержавних пенсійних фондів та інститутів спільного інвестування підписується у порядку, передбаченому законодавством.

Відповідальність за своєчасне та у повному обсязі подання та оприлюднення фінансової звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

2. Порядок та строки подання фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави до органів державної влади визначаються Кабінетом Міністрів України, для банків - Національним банком України.

3. Для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, крім тих, що зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати.

4. Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової

звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави підприємств (крім банків), фінансової звітності про виконання бюджетів устанавлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

5. Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та звіту про управління банків устанавлюються Національним банком України.

6. Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складаються на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами.

7. Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію. {Стаття 11 із змінами, внесеними згідно із Законами N 2457-VI від 08.07.2010, N 3024-VI від 15.02.2011, N 5463-VI від 16.10.2012, N 652-VIII від 17.07.2015; в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

Стаття 12. Консолідована фінансова звітність

1. Підприємства, що контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Підприємства, що контролюють інші підприємства (крім

підприємств, що становлять суспільний інтерес), можуть не подавати консолідованої фінансової звітності, якщо разом із контрольованими підприємствами їхні показники на дату складання річної фінансової звітності не перевищують двох із таких критеріїв:

балансова вартість активів - до 4 мільйонів євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 8 мільйонів євро;

середня кількість працівників - до 50 осіб.

2. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які належать до сфери їх управління.

3. Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

4. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, складає консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів. {Стаття 12 із змінами, внесеними згідно із Законом N 1707-III від 11.05.2000; в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

Стаття 12-1. Застосування міжнародних стандартів

1. Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, які викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку. {Частина перша статті 12-1 із змінами, внесеними згідно із Законом N 5463-VI від

16.10.2012; в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

2. Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

3. Підприємства, крім тих, що зазначені в частині другій цієї статті, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

4. Підприємства інформують у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики, про складання ними фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами. {Частина четверта статті 12-1 із змінами, внесеними згідно із Законом N 5463-VI від 16.10.2012}

5. Підприємства, зазначені у частині другій цієї статті, складають і подають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність органам державної влади та іншим користувачам на їх вимогу в порядку, визначеному цим Законом, на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку. {Частина п'ята статті 12-1 в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

6. Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, що визнається такою у порядку, визначеному

міжнародними стандартами. {Статтю 12-1 доповнено частиною шостою згідно із Законом N 2164-VIII (2164-19) від 05.10.2017 } { Закон доповнено статтею 12-1 згідно із Законом N 3332-VI від 12.05.2011 }

Стаття 13. Звітний період

1. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства фінансова звітність може складатися за інші періоди.

Звітний період для складання фінансової звітності про виконання бюджетів визначається Бюджетним кодексом України. {Частина перша статті 13 в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

2. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.

3. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітнього року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Стаття 14. Подання та оприлюднення фінансової звітності

1. Підприємства зобов'язані подавати фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим Законом. Органам державної влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства.

2. Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом. На фінансову звітність не розповсюджується заборона щодо поширення статистичної інформації. Підприємства зобов'язані надавати копії фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у

порядку, передбаченому Законом України "Про доступ до публічної інформації".

3. Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.

Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі). {Абзац другої частини третьої статті 14 набирає чинності з 1 січня 2019 року - див. пункт 1 розділу II Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі). {Абзац третьої частини третьої статті 14 набирає чинності з 1 січня 2019 року - див. пункт 1 розділу II Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

Підприємства зобов'язані забезпечувати доступність фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності для ознайомлення юридичних та фізичних осіб за місцезнаходженням цих підприємств.

4. Головні розпорядники бюджетних коштів оприлюднюють річну фінансову звітність, річну консолідовану фінансову звітність не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, шляхом розміщення на своїй веб-сторінці.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у

сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, оприлюднює річну консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан та результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, на своїй веб-сторінці.

5. У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законом, публікує його протягом 45 днів після затвердження.

6. Підприємства можуть подавати уточнену фінансову звітність та уточнену консолідовану фінансову звітність на заміну раніше поданої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за результатами проведення аудиторської перевірки, з метою виправлення самостійно виявлених помилок або з інших причин. Подання та оприлюднення уточненої фінансової звітності та уточненої консолідованої фінансової звітності здійснюються у такому самому порядку, як і фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, що уточнюються. {Стаття 14 із змінами, внесеними згідно із Законами N 3422-IV від 09.02.2006, N 3024-VI від 15.02.2011, N 3332-VI від 12.05.2011, N 4224-VI від 22.12.2011, N 1669-VII від 02.09.2014, N 1405-VIII від 02.06.2016, N 2019-VIII від 13.04.2017; в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017}

Стаття 15. Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Прикінцеві положення
Розділ V
ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 2000 року.

Адміністративні штрафи, які можуть бути накладені відповідно до законів України на керівників та інших посадових осіб підприємств у зв'язку з допущеними методологічними помилками або арифметичними описками ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, пов'язаними із введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, застосовуються з 1 січня 2001 року.

{Пункт 1 доповнено абзацом згідно із Законом № 1829-III від 22.06.2000}

1-1. Першим звітним періодом, за який підприємства, що зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти, подають фінансову звітність на підставі таксономії за міжнародними стандартами в електронній формі, є 2020 рік.

{Розділ V доповнено пунктом 1-1 абзацом згідно із Законом № 465-IX від 16.01.2020}

2. Кабінету Міністрів України:

підготувати та подати до Верховної Ради України пропозиції про внесення змін до законів України, що впливають з цього Закону;

привести свої нормативно-правові акти у відповідність з цим Законом;

забезпечити розроблення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади нормативно-правових актів, передбачених цим Законом, а також перегляд і скасування їх нормативно-правових актів, що суперечать цьому Закону.

Президент України

Л.КУЧМА

м. Київ
16 липня 1999 року
№ 996-XIV

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І

Я.П. ІЩЕНКО, О.А. ПОДОЛЯНЧУК, Н.І. КОВАЛЬ

Підручник

Підписано до друку 27.07.2020

Формат 60x84/16. Папір офсетний.

Друк цифровий. Гарнітура Times new roman.

Умовних друкованих аркушів 28,65. Наклад 300 прим.

Зам. № 285 від 27.07.2020

Видавець ФОП Кушнір Ю.В.

Реєстраційне свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
Державного реєстру видавців серія ДК №5909 від 18.09.2017 р.
docuprint.co.ua, тел. 067 390 20 88

Віддруковано з оригіналу макету замовника в ТОВ «Друк плюс»

м. Вінниця, вул. 600-річчя, 25, 21027.