О.В. ЛИШИЛЕНКО

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

ПІДРУЧНИК

Третє видання, перероблене і доповнене

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

КИЇВ
ЦЕНТР УЧБОВОЇ ЛІТЕРАТУРИ
2009

УДК 657
ББК 65.052.011.1
Л 67

Затверджено Міністерством освіти і науки України
(*Лист № 1.4/18–1329 від 11.06.2008 р.*)

Рецензенти:

Доктор економічних наук, професор, академік УААН,
Заслужений діяч науки і техніки України
Саблук Петро Трохимович

Доктор економічних наук, професор
Герасимович Анатолій Михайлович

Доктор економічних наук, професор
Шевчук Володимир Олександрович

Лишиленко О.В.

Л 67 Бухгалтерський облік: Підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Київ: Вид-во "Центр учбової літератури", 2009. – 670 с.

ISBN 978-966-364-844-6

Підручник створено у відповідності із програмою курсу "Бухгалтерський облік". У ньому розкриті питання теоретичних основ бухгалтерського обліку, а також організації і практики ведення обліку на підприємствах України. Враховано вимоги чинного законодавства, застосування нового Плану рахунків, а також Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Призначений для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей усіх рівнів акредитації, слухачів системи підвищення кваліфікації, бухгалтерів-практиків, фінансистів, економістів, менеджерів, аудиторів, а також тих, хто самостійно вивчає бухгалтерський облік.

УДК 657
ББК 65.052.011.1

ISBN 978-966-364-844-6
© О.В. Лишиленко, 2009
© Центр учбової літератури, 2009

ПЕРЕДМОВА

Входження України в світову економічну систему включає, поряд з іншим, необхідність побудови бухгалтерського обліку із урахуванням вимог міжнародних стандартів обліку.

Виходячи із об'єктивної потреби трансформації обліку, за останні роки в Україні були зроблені суттєві кроки у даному плані: прийнято Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", затверджено Міністерством фінансів України відповідні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку і новий План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій і інструкцію про його застосування. Вказані зміни зробили суттєвий поступ у переосмисленні місця і ролі бухгалтерського обліку в системі управління як підприємством, так і економікою країни в цілому.

Підручник написано у відповідності з програмою вивчення курсу "Бухгалтерський облік" і з урахуванням змін у законодавчих і нормативних актах, які врегульовують питання ведення обліку на підприємствах всіх форм власності та видів діяльності. В ньому у розрізі тем висвітлено облік необоротних активів, запасів, оплати праці, витрат виробництва, грошових коштів, фінансових інвестицій, власного капіталу, розрахунків, а також доходів і результатів діяльності підприємства.

Висвітлення передбачених змістом тем здійснюється у найбільш доступній для сприйняття читачем формі, оскільки поряд із теоретичними викладками у підручнику в значній кількості наводяться приклади, які сприяють засвоєнню матеріалу, а також широко представлені первинні облікові документи і облікові регістри, знання типових форм і вимог, щодо оформлення яких, є теж дуже важливим для майбутнього спеціаліста з обліку. З метою полегшення користування підручником основні поняття, терміни і ключові моменти в тексті виділено напівжирним шрифтом.

ЧАСТИНА 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розділ 1.

Загальна характеристика і суть бухгалтерського обліку

В розділі розглядаються наступні питання:

1.1. Види господарського обліку, їх диференціація та інтеграція

1.2. Функції бухгалтерського обліку та вимоги до нього

1.3. Вимірники, які застосовуються в обліку

1.1. Види господарського обліку, їх диференціація та інтеграція

Для забезпечення отримання різнобічної інформації, необхідної для здійснення управління як окремим підприємством, окремою галуззю або економікою країни в цілому використовують три взаємопов'язані види обліку:

- **оперативно-технічний;**
- **бухгалтерський;**
- **статистичний.**

Оперативно-технічний облік являє собою збір поточної інформації про хід господарської діяльності підприємства, а також контроль за здійсненням окремих операцій безпосередньо в період їх виконання. Дані про хід виконання тих чи інших робіт в оперативно-технічному обліку фіксуються як можна простіше з тим, щоб була можливість швидко передати зібрану інформацію керівництву. Передача такого роду даних може здійснюватися за допомогою телефону, телеграфу, у письмовій або усній формі. Треба зазначити, що абсолютну точність даний вид обліку не забезпечує.

Бухгалтерський облік являється основним видом обліку. Особливістю такого обліку є узагальнене відображення всіх наявних на підприємстві господарських засобів і джерел їх утворення, а також здійснюваних господарських операцій. Відмінною рисою бухгалтерського обліку є строго документальне відображення (за допомогою бухгалтерських документів) господарських засобів і господарських процесів, що в свою чергу надає обліковим даним юридичної сили. Треба зауважити, що для аналізу витрат підприємства, а також планування його розвитку у майбутньому необхідно безпосередньо використовувати інформацію бухгалтерського обліку.

Статистичний облік здійснюється з метою вивчення масових суспільних явищ і процесів. За допомогою статистичного обліку вивчається динаміка заробітної плати, продуктивності праці, рентабельності виробництва і т.ін. як в окремих галузях економіки, так і країни в цілому. Дані статистичного обліку широко використовуються державними органами як законодавчої, так і виконавчої влади з метою здійснення перспективного планування і прогнозування соціально-економічного розвитку країни. Виходячи із цього, треба зауважити, що оперативний і бухгалтерський облік підпорядковані завданням державної статистики.

Таким чином, оперативний, бухгалтерський і статистичний види обліку тісно взаємопов'язані між собою та доповнюють один одного, а в комплексі складають єдину систему народногосподарського обліку.

1.2. Функції бухгалтерського обліку та вимоги до нього

Діяльність кожного суб'єкта господарювання базується на постійному підвищенні рівня використання матеріальних і грошових ресурсів, а також трудового потенціалу підприємства.

Виходячи із вимог керівництва щодо реалізації поставлених завдань, виділяються наступні функції бухгалтерського обліку:

1) **контрольна;**
2) **інформаційна.**

Контрольна функція бухгалтерського обліку пов'язана із забезпеченням виконання планових завдань і досягнення заплано-

вих показників діяльності підприємства шляхом здійснення їх порівняння.

Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає у забезпеченні керівництва як структурних підрозділів, так і підприємства вцілому інформацією, яка необхідна для здійснення контролю, планування і прийняття оперативних управлінських рішень.

Для успішної реалізації функцій бухгалтерського обліку до нього висуваються наступні вимоги:

- ***порівняльність показників обліку з показниками плану;***
- ***своєчасність обліку;***
- ***точність і об'єктивність;***
- ***повнота і аналітичність облікових даних;***
- ***ясність і доступність;***
- ***економічність обліку.***

Вимога до бухгалтерського обліку щодо ***порівняльності показників обліку з показниками плану*** полягає у тому, що зібрана і узагальнена інформація повинна забезпечувати можливість контролю виконання планових завдань як у цілому по підприємству, так і у розрізі його структурних підрозділів. Поряд з тим система показників обліку будується відповідно до показників, передбачених у плані.

Забезпечення прийняття оперативних управлінських рішень неможливе без чітко організованої системи збору і обробки облікових даних, що в свою чергу висуває таку вимогу до бухгалтерського обліку, як ***своєчасність обліку***.

Вимога до бухгалтерського обліку про ***точність і об'єктивність*** визначається необхідністю представлення правдивої і неупередженої інформації як для внутрішніх (менеджери, акціонери та ін.), так і для зовнішніх її споживачів (податкові органи, органи державної статистики і т.ін.). Треба зазначити, що за приховування доходів, а також подання недостовірної звітності, законодавством України передбачено застосування до порушників відповідних стягнень.

Інформація, яка надходить із первинних підрозділів до бухгалтерії підприємства, а також від бухгалтера до менеджера, повинна відповідати принципу ***повноти і аналітичності,*** тобто бути деталізованою в такій мірі, щоб на її основі можна було провести належний аналіз і прийняти необхідні рішення. Надмірна деталізація облікової інформації може призводити до ускладнення проведення аналізу і, як наслідок, до втрати оперативності при прийнятті тих чи інших рішень.

Вимога до бухгалтерського обліку про ***ясність і доступність*** облікової інформації для широких мас забезпечується публікацією у пресі таких звітних даних і показників діяльності господарюючого суб'єкта, які в свою чергу дають змогу проаналізувати результати його діяльності навіть особам, які не мають спеціальної економічної освіти.

Організація збору і обробки облікової інформації на підприємстві має відповідати принципу ***економічності***. Дана вимога забезпечується шляхом раціональної організації обліку, використанням прогресивних форм ведення обліку, застосуванням електронно-обчислювальної техніки.

1.3. Вимірники, які застосовуються в обліку

Для відображення кількісних і якісних змін, які відбуваються із господарськими засобами підприємства та джерелами їх утворення у бухгалтерському обліку використовують наступні види вимірників:

- **натуральні;**
- **трудові;**
- **грошові.**

Натуральні вимірники — це вимірники, за допомогою яких обліковується кількість наявних на підприємстві матеріальних цінностей і виконаних робіт в їх натуральному вираженні.

В обліку використовуються наступні натуральні вимірники: ваги (грами, кілограми, центнери, тонни), міри довжини (сантиметри, метри, кілометри), об'єму (літри, кубічні метри), площі (квадратні метри, гектари), кількості (штук). Застосування тих чи інших вимірників залежить від фізичних властивостей засобів і предметів праці, а також виробленої продукції на підприємстві.

Використання натуральних вимірників дає змогу відобразити не лише кількість обліковуваних об'єктів, але і їх якісних характеристик (марка, сорт і т.ін.).

Натуральні вимірники мають широке застосування в аналітичному обліку матеріальних цінностей, проте вони не можуть виконувати функцію узагальнення, оскільки неможливо підрахувати загальну кількість виробничих запасів або готової продукції, окремі

види яких поряд із наочною відмінністю мають також різні одиниці виміру.

Враховуючи посилення ролі міждержавних зв'язків і зовнішньої торгівлі, в даний час багато країн спрямовують свої зусилля на переведення (запровадження) у себе облікових вимірників тих країн, які є економічними лідерами. Результатом цього, на нашу думку, найближчим часом стане уніфікація облікових вимірників в усіх країнах світу.

Трудові вимірники використовуються для визначення кількості затрат робочого часу на виконання тих чи інших робіт або виробництва продукції (хвилини, години, дні). Дані вимірники використовуються при нарахуванні оплати праці працівникам підприємства, для визначення продуктивності праці та трудомісткості продукції, для розрахунку середньоявочної чисельності працівників.

Треба зауважити, що так як і натуральні, трудові вимірники також не можуть виконувати функцію узагальнення.

Для узагальненого відображення наявності та руху господарських засобів і джерел їх утворення, та змін, які відбуваються при здійсненні господарських процесів, використовується **грошовий вимірник**, який представлений національною валютою України. Даний вимірник є узагальнюючим по відношенню як до натурального вимірника, так і до трудового вимірника.

Грошовий вимірник використовується при визначенні собівартості продукції, продуктивності праці, фінансових результатів і рентабельності діяльності підприємства. Даний вимірник поряд із обліком широко використовується у плануванні і аналізі діяльності підприємства.

Таким чином, використання в обліку всіх трьох вимірників забезпечує повне і всебічне відображення предмету бухгалтерського обліку.

Розділ 2.

Предмет і метод бухгалтерського обліку

В розділі розглядаються наступні питання:

2.1. Предмет бухгалтерського обліку

2.2. Метод бухгалтерського обліку

2.1. Предмет бухгалтерського обліку

Кожне підприємство, організація, установа як виробничої, так і невиробничої сфери створені з метою реалізації завдань, які визначені у їх установчих документах.

Для реалізації поставлених завдань суб'єкт господарювання має у своєму розпорядженні наявні як засоби праці (будівлі, споруди, устаткування і т.п.), так і предмети праці (сировину, матеріали, паливо і т.п.). Засоби праці і предмети праці з метою контролю за їх наявністю і рухом знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку. **Отже, господарські засоби, якими володіє підприємство, і є об'єктом бухгалтерського обліку та складають зміст його предмету.**

За допомогою обліку одержують кількісні показники про наявність і рух матеріальних цінностей, грошей, трудових ресурсів та ін., а також одержують і якісні показники результативності здійснення господарських процесів.

В свою чергу всі господарські засоби підприємства мають різні джерела їх утворення. Одні господарські засоби були внесені свого часу засновниками при створенні підприємства, інші — придбані за рахунок власних коштів або позик банків та інших фінансово-кредитних установ. Облік внесків засновників, боргових зобов'язань перед кредиторами та ін. теж знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку. **Виходячи із цього, джерела утворення господарських засобів теж є одним із елементів предмету бухгалтерського обліку.**

Діяльність підприємства пов'язана із виконанням низки господарських операцій. Перші спрямовані на забезпечення підприємства сировиною, матеріалами і т.п. Другі пов'язані із вироб-

ництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг. Треті забезпечують реалізацію на ринку готової продукції, робіт і послуг підприємства.

Зазначені господарські операції відображають процес кругообігу господарських засобів підприємства. **Отже, спираючись на зазначене, можна ствердити, що кругообіг господарських засобів є теж одним із елементів предмету бухгалтерського обліку.**

Підсумовуючи вказане, відмітимо, що зміст предмету бухгалтерського обліку розкривають його численні об'єкти. Всі об'єкти бухгалтерського обліку можна об'єднати у три великі групи:

І. Господарські засоби, які забезпечують корисну співпрацю людей в процесі господарської діяльності підприємства.

ІІ. Джерела утворення господарських засобів, які дають відповідь на питання, за рахунок чого сформовано господарські засоби.

ІІІ. Господарські процеси та їх результати, що виражають в сукупності доцільність і напрямок діяльності підприємства.

До **першої групи** об'єктів бухгалтерського обліку відносяться **господарські засоби.** В залежності від видів та розміщення вони поділяються на:

1) **засоби сфери виробництва;**
2) **засоби сфери обігу;**
3) **засоби невиробничої сфери;**
4) **вилучені засоби;**
5) **нематеріальні засоби.**

Засоби сфери виробництва характеризуються тим, що вони приймають безпосередню участь у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг.

Засоби сфери виробництва в залежності від їх призначення і виконуваних ними функцій в процесі виробництва поділяють на ***засоби праці та предмети праці.***

Засоби праці — це речі, за допомогою яких робоча сила впливає на предмети праці з метою одержання продукту праці. До засобів праці належать земельні ділянки, будівлі і споруди, машини і обладнання, транспортні засоби та ін., які створюють необхідні умови для здійснення всіх господарських процесів.

Характерною особливістю засобів праці є те, що вони приймають участь у процесі виробництва тривалий термін і тому не відразу, а поступово (у вигляді амортизаційних відрахувань) переносять свою вартість на собівартість створюваної на підприємстві продукції.

Засоби праці, за винятком малоцінних та швидкозношуваних предметів, називаються основними засобами.

Предмети праці представлені сировиною, напівфабрикатами, матеріалами, паливом, будівельними матеріалами, незавершеним виробництвом та ін. Характерним для них є одноразове і повне споживання у виробничому циклі, яке супроводжується перенесенням всієї їх вартості на собівартість створюваної продукції.

Окрему увагу треба приділити незавершеному виробництву, яке входить до складу предметів праці. Незавершене виробництво являє собою певну суму витрат на виробництво продукції, зокрема засобів праці (амортизація), предметів праці (сировини і т.п.), праці (заробітної плати), виготовлення якої на кінець звітного періоду є ще не завершене.

Наявність і обсяги незавершеного виробництва залежать від тривалості виробничого циклу та організації виробництва. Треба відмітити, що на підприємствах видобувної промисловості незавершене виробництво взагалі відсутнє, а на підприємствах з безперервним циклом виробництва (машинобудівні, деревообробні, сільськогосподарські) питома вага незавершеного виробництва в загальній сумі витрат по підприємству є досить значною.

Треба зауважити, що поряд з іншим *особливе місце у структурі засобів сфери виробництва посідають землі сільськогосподарського призначення,* які виступають і засобом, і предметом праці одночасно.

Засоби сфери обігу залежно від їх функціональної ролі в процесі відтворення поділяються на: ***предмети обігу, грошові засоби, засоби в розрахунках, засоби, які обслуговують сферу обігу***.

Предмети обігу — це готова продукція або товари на складі, які призначені для реалізації.

Грошові засоби виступають як еквівалент при купівлі у постачальників виробничих запасів і т.п., так і при реалізації готової продукції покупцям. Вони представлені грошима, які знаходяться в касі підприємства, на розрахунковому рахунку, а також інших рахунках у банку.

Засоби в розрахунках — це заборгованість як юридичних, так і фізичних осіб перед суб'єктом господарювання (наприклад, заборгованість покупців за відвантажені їм товари або продукцію підприємства, заборгованість постачальників за фактом здійсненої на їх адресу передоплати, заборгованість підзвітних осіб тощо). Юридичні і фізичні особи, які заборгували конкретному підприємству, називають його ***дебіторами***, а саму заборгованість — ***дебіторською***.

До ***засобів, які обслуговують сферу обігу,*** належать будівлі, обладнання та інвентар фірмових магазинів, торгово-складських приміщень, кіосків та ін., які знаходяться на балансі суб'єкта господарювання.

Засоби невиробничої сфери — це господарські засоби, які не приймають участь у виробництві продукції, а використовуються з метою забезпечення соціально-культурних потреб як працівників підприємства, так і населення, яке проживає на даній місцевості. До засобів невиробничої сфери відносяться: будівлі, обладнання та інвентар закладів освіти (училища, технікуми при заводах і фабриках і т.ін.), охорони здоров'я (поліклініки, медичні частини, санаторії і т.ін.), культури (будинки культури, спортивні комплекси, бібліотеки і т.ін.), житлово-комунального господарства (житлові будинки, гуртожитки тощо), які знаходяться на балансі суб'єкта господарювання.

Вилучені засоби — це засоби, які належать підприємству, але не приймають участі в господарському обороті. До них відносять дольову участь суб'єкта господарювання у різного роду фінансових проектах, зокрема придбані акції, облігації, ощадні сертифікати, векселі, казначейські зобов'язання, тощо.

Нематеріальні засоби — це господарські засоби, які належать підприємству, але мають нематеріальну форму. До них відносяться: патенти, ноу-хау (нові технології виробництва продукції і т.ін.), авторські права, торгівельні марки, ліцензії, місце на товарній або фондовій біржі, програмне забезпечення для обчислювальної техніки та ін.

Класифікацію господарських засобів за їх видами і розміщенням наведено на рис. 2.1.

До **другої групи об'єктів** бухгалтерського обліку відносяться **джерела утворення господарських засобів.**

Виходячи з того, що всі господарські засоби мають відповідні джерела формування (утворення), джерела утворення господарських засобів поділяються на:

1) **власні джерела утворення господарських засобів;**
2) **залучені джерела утворення господарських засобів.**

До **власних джерел утворення господарських засобів** належать: ***капітал, резерви, прибуток, бюджетне фінансування***.

Капітал — це власне джерело утворення господарських засобів, втілюється в активах, які були внесені його засновниками як стартовий капітал в період створення підприємства і являє собою вартість майна суб'єкта господарювання. Майно підприємства скла-

Рис. 2.1. Класифікація господарських засобів за їх видами і розміщенням

дається із різного роду як матеріальних, нематеріальних, а також фінансових ресурсів.

До складу ***капіталу*** входять: *статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал*.

Статутний капітал — це частина капіталу, яка утворюється за рахунок сукупності вкладів у вигляді матеріальних, нематеріальних або фінансових ресурсів засновників у майно підприємства для забезпечення діяльності господарюючого суб'єкта згідно меж, які визначені установчими документами. Розмір статутного капіталу підлягає обов'язковій реєстрації у Державному реєстрі суб'єктів господарювання.

Пайовий капітал — це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності. Пайовий капітал узагальнює інформацію про суми пайових внесків членів споживчого товариства, сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Додатковий капітал узагальнює інформацію про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки активів на вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб та інші види додаткового капіталу.

Резерви є джерелом коштів, які використовуються підприємством для покриття у майбутньому можливих видатків: *резервний капітал* (створюється відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку), *забезпечення майбутніх витрат і платежів* (резерв на оплату відпусток працівників, додаткове пенсійне забезпечення, проведення гарантійних ремонтів реалізованої продукції та ін.), *страхові резерви* (створюють підприємства, які відповідно до чинного законодавства є страховими і у встановленому порядку формують страхові резерви).

В результаті ефективної роботи підприємство отримує ***прибуток***, який визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт і послуг і затратами підприємства, а також нарахуванням податку на прибуток. Прибуток є джерелом господарських засобів, який зокрема представлено готівкою у касі і на розрахунковому рахунку підприємства. Прибуток в свою чергу поділяється на: прибуток від реалізації продукції, робіт і послуг, та прибуток від позареалізаційної діяльності.

До власних джерел утворення господарських засобів відно-

ситься також ***бюджетне фінансування***, яке виражається у перерахуванні на розрахунковий рахунок підприємства коштів із бюджету, призначених для утримання дитячих установ, підготовки і перепідготовки кадрів, а також капітальних вкладень за напрямками, які визначено державою як пріоритетні. Капітальні вкладення можуть також здійснюватися із сторони держави шляхом передачі підприємству будівель, споруд, машин, обладнання або транспортних засобів і т.п.

До **залучених джерел утворення господарських засобів** належать: ***кредити банків, кредиторська заборгованість, зобов'язання по розподілу суспільного продукту***.

Кредити банків є джерелом грошей на розрахунковому рахунку підприємства або розрахунків із постачальниками за поставлені ними засоби та предмети праці. В залежності від строків, на які береться кредит, кредити поділяються на: довгострокові (беруться підприємством на строк більше одного року), та короткострокові (беруться підприємством на строк до одного року). Після закінчення строку, на який береться кредит, — кредит підлягає поверненню його власникові.

Суб'єкти підприємницької діяльності, перед якими певне підприємство має зобов'язання по розрахунках (перед постачальниками і підрядниками — за поставлені від них засоби і предмети праці або виконані роботи, перед покупцями — за отриману від них передоплату за продукцію), називаються ***кредиторами***, а саме заборгованість — ***кредиторською***. Така заборгованість має широке розповсюдження, оскільки завжди існує розбіжність у датах поставок і датах проведення оплати між суб'єктами господарювання.

Зобов'язання по розподілу суспільного продукту поділяються на заборгованість: по оплаті праці працівникам підприємства, перед фондами соціального спрямування (Пенсійним фондом, Фондом соціального страхування та ін.), перед бюджетом по податках та інших платежах. Такі зобов'язання виступають джерелом утворення господарських засобів протягом часу, коли належні до оплати суми платежів вже нараховані, але ще залишаються не сплачені підприємством. Прикладом такого є заборгованість перед працівниками по оплаті праці, яка виникає кожного дня, а саму заробітну плату працівники (із урахуванням авансу) одержують лише два рази на місяць. В цьому випадку має місце кредиторська заборгованість підприємства перед своїми працівниками.

Класифікацію джерел утворення господарських засобів підприємства узагальнено на рис. 2.2.

Рис. 2.2. Класифікація джерел утворення господарських засобів

Третю групу об'єктів бухгалтерського обліку складають **господарські процеси**.

Господарський процес являє собою частину кругообігу господарських засобів, який складається із певних господарських операцій.

В свою чергу господарська операція — це дія, яка призводить до змін в структурі господарських засобів і джерел їх утворення. Господарські операції можуть бути позитивними (оприбутковано готову продукцію із цеху на склад) і негативними (зіпсовано об'єкт основних засобів або сировину, з якої повинна була вироблятися продукція).

Господарські процеси на підприємстві поділяються на:

1) постачальницько-заготівельний;

2) виробничий;

3) реалізації.

Всі три процеси є взаємопов'язаними, постійно змінюють один одного. Завдяки цьому на підприємстві відбувається безперервний кругообіг господарських засобів.

У різних галузях економіки облік господарських процесів має свої відміні особливості. Все визначається тим, який вид діяльності здійснює те чи інше підприємство: торгівля, виробництво, постачання-збут, надання послуг і т.ін.

Постачальницько-заготівельний процес передбачає витрату підприємством певної частини грошей на закупівлю основних засобів (машин, обладнання та ін.), виробничих запасів (сировини, палива тощо). Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі постачання виступають витрати на придбання засобів і предметів праці (обсяг придбаних предметів праці в натуральному і вартісному виразі), затрати на цей процес (що дозволяє визначити фактичну собівартість придбаних засобів і предметів праці), а також розрахункові операції з постачальниками і підрядниками, які виникають в процесі постачання.

Виробничий процес складає основну фазу кругообігу господарських засобів, в якій створюються матеріальні блага. У процесі виробництва відбувається взаємодія засобів виробництва(засобів праці, предметів праці і робочої сили). Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі виробництва є витрати підприємства на виробництво продукції (амортизація засобів праці, вартість спожитої сировини і матеріалів, оплата праці працівників), що дозволяє визначити собівартість продукції і проаналізувати її структуру.

Процес реалізації є завершальною фазою кругообігу господарських засобів, який забезпечує відновлення і розширення вироб-

ництва. Він виражається у передачі виробленої готової продукції шляхом купівлі-продажу. Результатом реалізації є отримання підприємством прибутку, який набуває грошової форми і розраховується як різниця між виручкою і собівартістю реалізованої продукції.

Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі реалізації виступають: обсяг реалізованої продукції (в натуральних і грошових вимірниках), витрати, пов'язані з відвантаженням і збутом продукції, розрахунки з покупцями, визначення фінансового результату від реалізації (прибутку або збитку).

Виходячи із цього, можна зазначити, що у бухгалтерському обліку відображаються не лише господарські процеси, але і їх результати.

2.2. Метод бухгалтерського обліку

Для вивчення стану і використання наявних на підприємстві господарських засобів, джерел їх формування та господарських процесів у бухгалтерському обліку застосовуються різні способи.

Сукупність способів і прийомів, за допомогою яких забезпечується суцільне, взаємопов'язане і об'єктивне відображення об'єктів обліку в системі бухгалтерського обліку, являє собою **метод бухгалтерського обліку,** який складається з чотирьох пар елементів, зокрема таких як:

1) документація та інвентаризація;
2) оцінка і калькуляція;
3) рахунки і подвійний запис;
4) баланс і звітність.

Документація являє собою спосіб суцільного і безперервного відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, джерел утворення господарських засобів, а також господарських процесів) шляхом використання бухгалтерських документів. Треба зазначити, що бухгалтерський документ є письмовим свідченням факту здійснення господарської операції, що в свою чергу надає юридичної сили отриманим обліковим даним. Носії бухгалтерської інформації можуть бути як паперові, так і магнітні (магнітні стрічки, дискети і т.ін.).

Інвентаризація (від латинського *inventarium* — тобто опис майна) являє собою опис фактичної наявності господарських засобів шляхом обміру, зважування і кількісного підрахунку. Резуль-

тати проведених інвентаризацій обов'язково оформляють документально, що надає юридичної сили отриманим даним, та в подальшому співставляють із даними бухгалтерського обліку. Метою проведення інвентаризацій є встановлення відхилень облікових даних від фактичної наявності господарських засобів, що може бути спричинено помилками в обліку, природними втратами або псуванням матеріальних цінностей, зловживанням матеріально відповідальних осіб тощо.

В результаті діяльності підприємства відбуваються зрушення в структурі господарських засобів, що спричиняються різними господарськими процесами. Робота суб'єкта господарювання знаходить відображення як в натуральних, так і трудових вимірниках. Одним із головних способів методу бухгалтерського обліку є ***оцінка***, яка використовується для узагальненого відображення наявних господарських засобів і здійснюваних господарських процесів в єдиному грошовому вимірнику, який є універсальним для здійснення різного роду порівнянь і проведення аналізу.

Треба зазначити, що фінансова звітність підприємств і організацій показується лише у грошовому вимірнику, навіть наявна іноземна валюта теж знаходить оцінку в балансі у національній грошовій одиниці, яка визначається за курсом Національного банку України.

Калькуляція являє собою спосіб накопичення витрат з метою визначення собівартості продукції, робіт та послуг як в цілому по підприємству, так і по його підрозділах зокрема. Калькуляція є базою для визначення цін на продукцію, роботи або послуги суб'єкта господарювання.

Для відображення наявності і змін, які відбуваються в структурі господарських засобів та джерел їх утворення, відображення господарських процесів і результатів їх здійснення в бухгалтерському обліку використовують бухгалтерські рахунки.

Отже, ***рахунки*** бухгалтерського обліку є способом поточного групування і узагальнення в процесі роботи підприємства економічно однорідних об'єктів обліку, які оформлені відповідними документами.

Документи є підставою для записів по рахунках, які відкриваються на кожен об'єкт бухгалтерського обліку зокрема. Як підсумок, інформація, яка збирається на рахунках, детально характеризує зміни, які відбулися із окремими об'єктами бухгалтерського обліку.

Діяльність кожного підприємства супроводжується змінами, які відбуваються в структурі господарських засобів і джерел їх утворення. Особливістю є те, що такі зміни знаходять відображення: на двох видах господарських засобів; на двох видах джерел господарських засобів; на одному виді засобів і одному виді джерел одночасно. Таке відображення має назву подвійний запис. ***Подвійний запис*** — це принцип відображення господарських операцій на двох бухгалтерських рахунках в одній і тій же сумі, що зумовлює рівність змін, які на них відбуваються.

Прикладом подвійного запису може стати купівля основних засобів за рахунок грошових коштів. Як наслідок на рахунку основних засобів відбудеться збільшення, а на рахунку грошових коштів зменшення одночасно на одну і ту ж суму. Також прикладом подвійного запису може стати збільшення статутного капіталу підприємства за рахунок отриманого прибутку. В цій ситуації так само відбудеться збільшення по рахунку статутного капіталу і зменшення по рахунку прибутків одночасно на одну і ту ж суму.

Баланс являє собою спосіб узагальненого групування і відображення господарських засобів і джерел їх утворення у грошовій оцінці на певну визначену дату. Особливістю бухгалтерського балансу є рівність між загальною вартістю господарських засобів і джерелами їх утворення. Треба відмітити, що така рівність фактично зберігається після здійснення будь-якої господарської операції.

Для контролю виконання затвердження планів і завдань, досягнення певних економічних параметрів діяльності підприємства, після закінчення певного облікового періоду (місяць, квартал, півріччя, дев'ять місяців або рік) окрім балансів використовують також й інші форми звітності: "Звіт про фінансові результати" (форма №2), "Звіт про рух грошових коштів" (форма №3), "Звіт про власний капітал" (форма №4).

Звітність — це певна система затверджених Міністерством фінансів України за погодженням із Державним комітетом статистики України звітних форм, в яких знаходять відображення сукупність взаємопов'язаних показників, які відображають результати роботи суб'єктів господарської діяльності за визначений період і являють собою завершальний етап бухгалтерського обліку.

Треба зауважити, що складові методу бухгалтерського обліку тісно пов'язані між собою і взаємодоповнюють один одного і лише у комплексній взаємодії дозволяють у повному обсязі відобразити всі елементи предмету бухгалтерського обліку.

Розділ 3.

Бухгалтерський баланс

В розділі розглядаються наступні питання:

3.1. Призначення та побудова бухгалтерського балансу

3.2. Зміни в балансі, спричинені господарськими операціями

3.1. Призначення та побудова бухгалтерського балансу

Основою безперервної діяльності кожного підприємства є наявні виробничий потенціал і позитивні результати його роботи, які виражаються в ефективності використання всіх його засобів, а конкретніше у розмірі отриманого прибутку після закінчення звітного періоду. Універсальною формою звітності, яка показує здобутки підприємства за певний проміжок часу, є бухгалтерський баланс.

Бухгалтерський баланс являє собою спосіб економічного групування та узагальненого відображення у грошовому вимірнику наявних господарських засобів і джерел їх утворення на певну дату. Особливістю бухгалтерського балансу є рівність між загальною вартістю господарських засобів і джерел їх утворення.

Інформація, яка знаходить своє відображення у бухгалтерському балансі підприємства, є дуже важливою як для внутрішніх її споживачів (засновників, партнерів по бізнесу) для прийняття певних управлінських рішень, так і для зовнішніх споживачів (податкових органів, банків, акціонерів, інвесторів, інших кредиторів та ін.) для оцінки платоспроможності підприємства, ризику здійснення фінансових інвестицій або купівлі на фондовому ринку тих чи інших цінних паперів.

Форму бухгалтерського балансу, а також інструкцію щодо його складення розробляє і затверджує Міністерство фінансів України за погодженням із Державним комітетом статистики України. Бухгалтерські баланси, як правило, бувають місячні, квартальні, піврічні, дев'ятимісячні та річні.

Для окремого відображення у балансі господарських засобів і джерел їх утворення баланс будується у вигляді двосторонньої таблиці. Ліва частина балансу, в якій відображаються господарські засоби, — називається **актив**, а права частина, в якій відображаються джерела утворення господарських засобів, — називається **пасив.** За умов, коли ліва частина балансу є активом, а права пасивом — форма балансу називається **горизонтальною.** Є країни, зокрема Японія та ін., де актив і пасив розміщуються в колонці один за одним. Така форма балансу називається **вертикальною.**

Як господарські засоби, так і джерела їх утворення у балансі показуються у розрізі статей. Отже, **стаття балансу** — це складова частина активу або пасиву балансу, яка являє собою відображення у грошовому вимірнику сукупності однорідних видів господарських засобів або джерел їх утворення. Так, в активі балансу є такі статті, як "Основні засоби", "Виробничі запаси", "Готова продукція", "Грошові кошти в національній валюті" та ін., а в пасиві — статті "Статутний капітал", "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)", "Короткострокові кредити банків" та ін.

У спрощеному вигляді бухгалтерський баланс можна показати за допомогою таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

БАЛАНС
підприємства "Росток" на 01.01.2009 року

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Основні засоби	280000	Статутний капітал	200000
Виробничі запаси	14000	Прибуток	75000
Готова продукція	10500	Кредити банків	23000
Каса	1000	Заборгованість перед постачальниками	19200
Розрахунковий рахунок	11700		
Баланс	**317200**	**Баланс**	**317200**

Як видно із представленого балансу, підсумки по активу і пасиву рівні між собою. Це зумовлене тим, що господарські засоби, які показано у активі, відповідають у сумі джерелам їх утворення, які показано у пасиві. На цьому і грунтується назва самого балансу, що означає безпосередньо рівновагу.

Розділ балансу — це сукупність статей активу або пасиву бухгалтерського балансу, які об'єднано в економічно однорідні групи господарських засобів та джерел їх утворення. За основу для групування статей балансу у розділі взято економічну класифікацію господарських засобів та джерел їх утворення.

Особливістю бухгалтерського балансу, поряд з іншим, є вміст інформації про господарські засоби і джерела їх утворення як на початок звітного періоду (на початок року), так і на кінець звітного періоду (кварталу, півріччя, дев'яти місяців, року). Співставляючи за кожною статтею дані на початок року і на кінець звітного періоду, визначають зміни, які сталися на протязі нього.

Нормативним документом, який визначає зміст і форму Балансу та загальні вимоги до розкриття його статей, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", який був затверджений Міністерством фінансів України 31 березня 1999 року № 87.

Стандартом визначено, що норми цього Положення (стандарту) застосовуються до балансів підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Актив Балансу вміщує чотири розділи:

I. Необоротні активи.
II. Оборотні активи.
III. Витрати майбутніх періодів.
IV. Необоротні активи та групи вибуття.

Пасив Балансу складається з п'яти розділів:

I. Власний капітал.
II. Забезпечення наступних витрат і платежів.
III. Довгострокові зобов'язання.
IV. Поточні зобов'язання.
V. Доходи майбутніх періодів.

Отже, розглянемо статті Активу і Пасиву Балансу.

Актив Балансу

І розділ Активу Балансу “Необоротні активи”.

У статті **“Нематеріальні активи”** відображається вартість об’єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними Положеннями (стандартами). У цій статті наводиться окремо первинна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума зносу. Залишкова вартість визначається як різниця між первинною вартістю і сумою зносу, яка наводиться у дужках.

У статті **“Незавершене будівництво”** показується вартість незавершеного будівництва (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюється для власних потреб підприємства, а також авансові платежі для фінансування такого будівництва.

У статті **“Основні засоби”** наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об’єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з відповідними Положеннями «державні (казенні) та комунальні підприємства – вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління. У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів.

У цій статті наводиться окремо первинна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів та їх залишкова вартість. До підсумку Балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первинною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату Балансу.

У статті **“Довгострокові біологічні активи”** відображається вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи". У цій статті наводяться справедлива (первісна, переоцінена) вартість, сума накопиченої амортизації (у дужках) і залишкова вартість довгострокових біологічних активів. До підсумку балансу включається справедлива або залишкова вартість, яка дорівнює різниці між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченої амортизації”.

У вписуваних рядках 055-057 відображається вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість”:

у **рядку 055** "справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості" наводяться справедлива вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за справедливою вартістю, та залишкова вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю, що дорівнює різниці між первісною вартістю (рядок 056) і сумою зносу (рядок 057). Показник рядка 055 включається до підсумку балансу;

у **рядку 056** "первісна вартість інвестиційної нерухомості" наводиться первісна вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю;

у **рядку 057** "знос інвестиційної нерухомості" наводиться у дужках знос інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю.

У статті **"Довгострокові фінансові інвестиції"** відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. У цій статті виділяються фінансові інвестиції, які згідно з відповідним Положенням (стандартами) обліковуються методом участі в капіталі.

У статті **"Довгострокова дебіторська заборгованість"** показується заборгованість фізичних та юридичних осів, яка не виникає в ході матеріального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати Балансу.

У статті **"Відстрочені податкові активи"** відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базою оцінки.

У статті **"Інші необоротні активи"** наводяться суми необоротних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу **"Необоротні активи"**, крім гудвілу який наводиться у рядку 065.

II розділ Активу Балансу "Оборотні активи".

У статті **"Виробничі запаси"** показується вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

У статті **«Поточні біологічні активи»** відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю, облік яких ведеться за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи"

У статті **"Незавершене виробництво"** показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги).

У статті **"Готова продукція"** показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним вимогам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва.

У статті **"Товари"** показується вартість товарів, які придбані підприємствами для наступного продажу.

У статті **"Векселі одержані"** показується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями.

У статті **"Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги"** відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем). У підсумок Балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів.

У статті **"Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом"** показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету.

У статті **"Дебіторська заборгованість за виданими авансами"** показується сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

У статті **"Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів"** показується сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають надходженню.

У статті **"Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків"** показується заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків.

У статті **“Інша поточна дебіторська заборгованість”** показується заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

У статті **“Поточні фінансові інвестиції”** відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

У статті **“Грошові кошти та їх еквіваленти”** відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати Балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, треба виключити зі складу оборотних активів та відображати як необоротні активи. У вписуваному рядку 231 «у т. ч. в касі» наводять суму наявної в касах підприємства готівки (як у тому числі з рядка 230).

У статті **“Інші оборотні активи”** відображаються суми оборотних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу “Обороні активи”. У цій статті наводиться, зокрема, сальдо субрахунків 331 “Грошові документи в національній валюті”, 332 “Грошові документи в іноземній валюті”.

ІІІ розділ Активу Балансу “Витрати майбутніх періодів” (статті відсутні).

У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

У вписуваному рядку 275 "IV. Необоротні активи та групи вибуття" відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”.

Пасив Балансу

І розділ Пасиву Балансу “Власний капітал”.

У статті **“Статутний капітал”** наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

У статті **“Пайовий капітал”** наводиться сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами.

У статті **“Додатковий вкладений капітал”** акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. Інші підприємства відображають у цій статті суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал.

У статті **“Інший додатковий капітал”** відображається сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних та фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

У статті **“Резервний капітал”** наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

У статті **“Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)”** відображається або сума прибутку, яка реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті **“Неоплачений капітал”** відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті **“Вилучений капітал”** господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників державні (казенні) та комунальні підприємства – передачу майна відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об’єктами державної і комунальної власності. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

ІІ розділ Пасиву Балансу "Забезпечення наступних витрат і платежів".

У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), величина яких на дату складання Балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел.

Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у вписуваному рядку 415 наводять суму страхових резервів, у вписуваному рядку 416 наводять у дужках суму часток перестраховиків у страхових резервах, різниця між якими включається до підсумку розділу балансу.

Підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, у вписуваному рядку 417 наводять залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення, у вписуваному рядку 418 наводять залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї.

ІІІ розділ Пасиву Балансу "Довгострокові зобов'язання".

У статті **"Довгострокові кредити банків"** показується сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

У статті **"Інші довгострокові фінансові зобов'язання"** наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

У статті **"Відстрочені податкові зобов'язання"** показується сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

У статті **"Інші довгострокові зобов'язання"** показується сума довгострокових зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей розділу "Довгострокові зобов'язання".

IV розділ Пасиву Балансу "Поточні зобов'язання".

У статті **"Короткострокові кредити банків"** відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками.

У статті **"Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"** показується сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати Балансу.

У статті **"Векселі видані"** показується сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядчиків та інших кредиторів.

У статті **"Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги"** показується сума заборгованості постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями).

У статті **"Поточні зобов'язання за одержаними авансами"** відображається сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг).

У статті **"Поточні зобов'язання із розрахунків з бюджетом"** показується заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства.

У статті **"Поточні зобов'язання з позабюджетних платежів"** показується заборгованість за внесками до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством.

У статті **"Поточні зобов'язання зі страхування"** відображається сума заборгованості за відрахуваннями до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

У статті **"Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці"** відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату.

У статті **"Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками"**відображається заборгованість підприємства його учасниками (засновниками), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формування статутного капіталу.

У статті **"Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків"** відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішньовідомчих розрахунків.

Таблиця 3.2.

Дата (рік, місяць, число)		КОДИ	
			01
Підприємство ***ВО "Росток"***	за ЄДРПОУ	***00547038***	
Територія	за КОАТУУ		
Орган державного управління	за СПОДУ		
Галузь	за ЗКГНГ		
Вид економічної діяльності	за КВЕД		
Одиниця виміру: тис.грн	Контрольна сума		

БАЛАНС

за ***12 місяців*** 20***08*** р.

Форма №1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
1. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010		
первісна вартість	011		
знос	012		
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	***260,0***	***378,0***
первісна вартість	031	***300,0***	***420,0***
знос	032	***40,0***	***42,0***
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова вартість)	035		
первинна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		
Інвестиційна нерухомість:			
справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості	055		
первісна вартість інвестиційної нерухомості	056		
знос інвестиційної нерухомості	057		
Відстрочені податкові активи	060		

Продовження табл. 3.2.

1	2	3	4
Інші необоротні активи	070		
Гудвіл при консолідації	075		
Всього за розділом I	080	***260,0***	***378,0***
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	***40,0***	***80,0***
Поточні біологічні активи	110		
Незавершене виробництво	120	–	***28,6***
Готова продукція	130	***70,0***	***60,2***
Товари	140		
Векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161	***14,0***	***14,0***
резерв сумнівних боргів	162		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170	–	***20,0***
за виданими авансами	180		
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200	***6,0***	***4,6***
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	***386,4***	***465,6***
у т. ч. в касі	231		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260	***516,4***	***673,0***
III. Витрати майбутніх періодів	270		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275		
Баланс	280	***776,4***	***1051,0***

Продовження табл. 3.2.

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	***290,0***	***290,0***

Продовження табл. 3.2.

1	2	3	4
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		
Інший додатковий капітал	330		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	***302,0***	***322,0***
Неоплачений капітал	360	***( )***	***( )***
Вилучений капітал	370	***( )***	***( )***
Усього за розділом I	380	***592,0***	***612,0***
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410		
Сума страхових резервів	415		
Сума часток перестраховиків у страхових резервах	416		
Цільове фінансування	420		
Усього за розділом II	430		
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
Усього за розділом III	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	***140,0***	***200,0***
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Векселі видані	520		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	***24,0***	***180,0***
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540		
з бюджетом	550	–	***16,6***
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570	–	***13,8***

Продовження табл. 3.2.

1	2	3	4
з оплати праці	580	***20,4***	***28,6***
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620	***184,4***	***439,0***
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640	***776,4***	***1051,0***

Керівник ***= Іваненко***

Головний бухгалтер ***= Петренко***

У статті **"Інші поточні зобов'язання"** відображаються суми зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей, наведених у розділі "Поточні зобов'язання".

V розділ Пасиву Балансу "Доходи майбутніх періодів"
(статті відсутні)**.**

До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отриманні протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Форму Балансу, затвердженого Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 наведено у таблиці 3.2.

Підсумок активу Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу. До валюти Балансу включається лише залишкова вартість основних засобів (різниця між первинною вартістю і зносом основних засобів) та залишкова вартість нематеріальних активів (різниця між первинною вартістю і зносом нематеріальних активів). Оцінка та подальше розкриття окремих статей Балансу в примітках до фінансової звітності здійснюється згідно з відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

3.2. Зміни в балансі, спричинені господарськими операціями

В процесі діяльності кожного підприємства як господарські засоби, так і джерела їх утворення постійно змінюються. Такі зміни відбуваються, зокрема, під впливом здійснюваних господарських операцій.

Господарська операція являє собою дію, яка призводить до змін в структурі господарських засобів і джерел їх утворення. В свою чергу господарські операції можуть бути як позитивними (відпущено виробничі запаси із складу у виробництво), так і негативними (частина готової продукції не відповідала технічними вимогам і була остаточно забракована).

Є чотири типи господарських операцій, які призводять до змін або лише в структурі господарських засобів, або лише у структурі джерел утворення господарських засобів, або у структурі господарських засобів і джерел їх утворення одночасно. Якщо взяти до уваги, що господарські засоби і джерела їх утворення знаходять своє відображення відповідно в активі і пасиві балансу, то можна зробити висновок, що вказані типи господарських операцій призводять до змін або в активі, або в пасиві, або в активі і пасиві балансу одночасно.

Отже, дамо характеристику таких операцій і тих змін, до яких вони призводять у бухгалтерському балансі.

Перший тип господарських операцій передбачає, що зміни відбуваються лише в структурі господарських засобів, тобто активі балансу (одна стаття збільшується, а інша зменшується на одну і ту ж суму), але підсумок по активу в цілому залишається незмінним.

Другий тип господарських операцій передбачає, що зміни відбуваються лише в структурі джерел господарських засобів, тобто пасиві балансу (одна стаття збільшується, а інша зменшується на одну і ту ж суму), але підсумок по пасиву в цілому залишається незмінним.

Третій тип господарських операцій передбачає, що відбувається одночасне збільшення як господарських засобів (збільшення окремих статей активу балансу), так і джерел господарських засобів (збільшення окремих статей пасиву балансу) на одну і ту ж саму суму. В цілому підсумок і по активу, і по пасиву балансу зростає, але в рівних частинах, що дозволяє зберегти баланс.

Четвертий тип господарських операцій передбачає, що відбувається одночасне зменшення як господарських засобів (зменшення окремих статей активу балансу), так і джерел утворення господарських засобів (зменшення окремих статей пасиву балансу) на одну і ту ж суму. В цілому підсумок і по активу, і по пасиву зменшується, але в рівних частинах, що дозволяє зберегти баланс.

Для більшої наглядності змін, які відбуваються в структурі активу і пасиву, складемо початковий баланс на прикладі умовного підприємства (табл. 3.3.) з невеликою кількістю статей і розглянемо декілька господарських операцій.

Таблиця 3.3.

Баланс
підприємства "Росток" (початковий)

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума, грн.	Назва статті	Сума, грн.
Основні засоби	25000	Статутний капітал	20000
Виробничі запаси	6000	Прибуток	11500
Незавершене виробництво	2500	Кредити банків	4000
Грошові кошти в національній валюті	5000	Заборгованість по оплаті праці	3000
Баланс	**38500**	**Баланс**	**38500**

Операція першого типу. Відпущено зі складу виробничі запаси у виробництво для виготовлення продукції на суму 4000 грн.

Результатом здійснення цієї операції стало зменшення в структурі активу балансу вартості виробничих запасів (6000-4000) = 2000 грн. та збільшення вартості незавершеного виробництва (2500+4000) = 6500 грн. Поруч з тим підсумок по активу балансу в цілому залишився незмінним, а рівність між активом і пасивом не порушилася.

Результатом здійснення операції першого типу стали відповідні зміни у балансі (табл. 3.4).

До господарських операцій першого типу відносяться також: оприбуткування готової продукції із виробництва на склад, отримання грошей із розрахункового рахунку у касу, видача грошових коштів із каси під звіт працівникам підприємства та ін.

Таблиця 3.4.

Баланс
підприємства “Росток” (після операції першого типу)

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума, грн.	Назва статті	Сума, грн.
Основні засоби	25000	Статутний капітал	20000
Виробничі запаси	**2000**	Прибуток	11500
Незавершене виробництво	**6500**	Кредити банків	4000
Грошові кошти в національній валюті	5000	Заборгованість по оплаті праці	3000
Баланс	**38500**	**Баланс**	**38500**

Операція другого типу. Частину прибутку спрямовано на збільшення статутного капіталу підприємства на суму 8000 грн.

Результатом цієї операції стало зменшення в структурі пасиву балансу прибутку підприємства (11500 – 8000) = 3500 грн. та збільшення розміру статутного капіталу (20000 + 8000) = 28000 грн. Поряд з тим підсумок по пасиву балансу в цілому залишився незмінним, а рівність між активом і пасивом балансу не порушилася.

Результатом здійснення операції другого типу стали відповідні зміни у балансі (табл. 3.5.).

Таблиця 3.5.

Баланс
підприємства “Росток” (після операції другого типу)

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума, грн.	Назва статті	Сума, грн.
Основні засоби	25000	Статутний капітал	**28000**
Виробничі запаси	2000	Прибуток	**3500**
Незавершене виробництво	6500	Кредити банків	4000
Грошові кошти в національній валюті	5000	Заборгованість по оплаті праці	3000
Баланс	**38500**	**Баланс**	**38500**

До господарських операцій другого типу відносяться також: утримання із заробітної плати працівників суми прибуткового податку, утримання із заробітної плати працівників до фондів соціального спрямування, погашення заборгованості перед постачальником за рахунок довгострокового або короткострокового кредиту банку та ін.

Операція третього типу. Отримано на розрахунковий рахунок підприємства кредит банку у розмірі 5000 грн.

Результатом здійснення цієї операції стало одночасне збільшення як по активу балансу, зокрема грошових коштів в національній валюті (5000+5000) = 10000 грн., так і по пасиву балансу, зокрема заборгованості перед банком за кредитами (4000+5000) = 9000 грн. Треба зазначити, що підсумок як по активу, так і по пасиву зріс на одну і ту ж суму, що забезпечило рівність між активом і пасивом балансу.

Результатом здійснення операції третього типу стали відповідні зміни у балансі (табл. 3.6).

Таблиця 3.6.

Баланс
підприємства "Росток" (після операції третього типу)

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума, грн.	Назва статті	Сума, грн.
Основні засоби	25000	Статутний капітал	28000
Виробничі запаси	2000	Прибуток	3500
Незавершене виробництво	6500	Кредити банків	**9000**
Грошові кошти в національній валюті	**10000**	Заборгованість по оплаті праці	3000
Баланс	**43500**	**Баланс**	**43500**

До господарських операцій третього типу відносяться також: нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва, надійшли від постачальника виробничі запаси, оплата за які не була проведена, проведено нарахування на заробітну плату працівників до фондів соціального спрямування і включено у витрати виробництва та ін.

Операція четвертого типу. Виплачено із каси підприємства заборгованість перед працівниками по оплаті праці у розмірі 2200 грн.

Результатом здійснення цієї операції стало одночасне зменшення як по активу балансу, зокрема грошових коштів в національній валюті (10000-2200) = 7800 грн., так і по пасиву балансу, зокрема заборгованості по оплаті праці перед працівниками підприємства (3000-2200) = 800 грн. Треба зазначити, що підсумок як по активу балансу, так і по пасиву зменшився на одну і ту ж суму, що забезпечило рівність між активом і пасивом балансу.

Результатом здійснення операції четвертого типу стали відповідні зміни у балансі (табл. 3.7).

Таблиця 3.7.

Баланс
підприємства "Росток" (після операції четвертого типу)

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума, грн.	Назва статті	Сума, грн.
Основні засоби	25000	Статутний капітал	28000
Виробничі запаси	2000	Прибуток	3500
Незавершене виробництво	6500	Кредити банків	9000
Грошові кошти в національній валюті	**7800**	Заборгованість по оплаті праці	**800**
Баланс	**41300**	**Баланс**	**41300**

До господарських операцій четвертого типу відносяться також: оплата постачальникам за раніше поставлені виробничі запаси, повернення банку раніше отриманого кредиту, перерахування до бюджету податків та ін.

Розглянуті типи операцій охоплюють всі варіанти змін у балансі. Вони мають велике значення для розуміння сутності господарських операцій та правильного їх відображення в системі бухгалтерських рахунків.

Розділ 4.

Система рахунків бухгалтерського обліку і подвійний запис

В розділі розглядаються наступні питання:

4.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та побудова

4.2. План рахунків бухгалтерського обліку

4.3. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

4.4. Подвійне відображення операцій на рахунках та його обгрунтованість

4.5. Взаємозв'язок між синтетичними рахунками, субрахунками і аналітичними рахунками

4.6. Оборотні відомості по синтетичних і аналітичних рахунках

4.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та побудова

Предметом бухгалтерського обліку, як зазначалося раніше, виступають господарські засоби, джерела утворення господарських засобів та господарські процеси. Предмет обліку знаходить своє відображення в бухгалтерських документах у хронологічній послідовності.

Для управління господарською діяльністю підприємства інформація, яка міститься безпосередньо у великій кількості в первинних облікових документах, не може бути використана без відповідної систематизації і комплексного підрахунку. Тому для за-

безпечення системного обліку і контролю за господарськими засобами і джерелами їх утворення, а також за здійснюваними на підприємствах господарськими операціями використовують бухгалтерські рахунки. При цьому інформація із первинних облікових документів попередньо систематизується, узагальнюється, а потім переноситься на відповідний рахунок.

Отже, **бухгалтерський рахунок** виступає засобом групування (узагальнення) господарських засобів, джерел їх утворення, а також господарських процесів, які підтверджені документально і згруповані за економічно однорідними ознаками з метою систематичного контролю за змінами в процесі діяльності підприємства.

Бухгалтерський рахунок являє собою форму двосторонньої таблиці: ліва сторона називається **Дебет** (від латинської — він винен), а права — **Кредит** (від латинської — він вірить).

Спрощену схему бухгалтерського рахунку показано на рис. 4.1.

РАХУНОК

Дебет (Д) **Кредит (К)**

Дата	№ п/п	Зміст запису (господарської операції)	Сума	Дата	№ п/п	Зміст запису (господарської операції)	Сума

Рис. 4.1. Спрощена схема бухгалтерського рахунку.

Сукупність всіх рахунків, на яких знайшли відображення господарські засоби, джерела їх утворення та господарські процеси складає **систему бухгалтерських рахунків**, яка практично знайшла своє відображення у Плані рахунків бухгалтерського обліку.

Треба зазначити, що для кожної групи господарських засобів, джерел утворення господарських засобів та процесів у Плані рахунків передбачені окремі бухгалтерські рахунки.

В свою чергу класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом дає можливість згрупувати рахунки в залежності від того, що безпосередньо на них обліковується.

В залежності від поділу бухгалтерського балансу на актив і пасив, рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні і пасивні. **Активні рахунки** призначені для обліку господарських засобів, а **пасивні рахунки** — для обліку джерел утворення господарських засобів. За зовнішнім виглядом активні і пасивні рахунки не відрізняються один від одного.

Бухгалтерські рахунки відкриваються на певний період (місяць). Для відкриття рахунків в них записують (вносять) початковий залишок (сальдо), використовуючи дані балансу на початок звітного періоду. Після того, як рахунки відкриті, в них записують відповідні суми по дебету і по кредиту згідно здійснюваних господарських операцій.

На активних рахунках початковий залишок (сальдо) показують по дебету. В свою чергу збільшення (+) господарських засобів показують по дебету, а зменшення (–) господарських засобів — по кредиту.

Загальна сума записів по рахунках на протязі місяця по дебету або по кредиту називається **оборотом.** Треба зауважити, що до обороту не включається початковий залишок (сальдо) по рахунку.

Для визначення кінцевого залишку (сальдо) на кінець місяця по активному рахунку необхідно до початкового дебетового залишку (сальдо) додати дебетовий оборот (збільшення) і від одержаної суми відняти кредитовий оборот (зменшення). Кінцеве сальдо по активному рахунку знайде своє відображення по дебету.

Схему активного рахунку і порядок здійснення за ним записів показано на рис. 4.2.

Активний рахунок

Д	(Назва рахунку)	**К**
Початковий залишок (сальдо)		
Збільшення (+)		Зменшення (–)
Оборот (+)		Оборот (–)
Кінцевий залишок (сальдо)		

Рис. 4.2. Схема активного рахунку

Порядок здійснення записів по активному рахунку розглянемо на прикладі рахунку "Каса" (рис. 4.3). Початковий залишок (сальдо) по рахунку "Каса" склав **3000 грн.** На протязі періоду відбулися наступні операції: 1) отримано гроші у касу із розрахункового рахунку — 4000 грн., 2) виплачено із каси заробітну плату працівникам — 2500 грн., 3) повернуто у касу заборгованість підзвітних осіб — 300 грн. Як наслідок, оборот по дебету склав (4000+300) = **4300 грн.**, оборот по кредиту — **2500 грн.**, а сальдо кінцеве **(3000+4300-2500) = 4800 грн.**

Д	**Каса**	**К**
Сальдо початкове = **3000**		
1) збільшення (+) 4000		
3) збільшення (+) 300	2) зменшення (–) 2500	
Оборот (+) = **4300**	Оборот (–) = **2500**	
Сальдо кінцеве = **4800**		

Рис. 4.3. Схема господарських операцій по рахунку "Каса"

На пасивних рахунках початковий залишок (сальдо) зазначається по кредиту. В свою чергу збільшення (+) джерел господарських засобів показують по кредиту, а зменшення (–) джерел господарських засобів — по дебету.

Для визначення кінцевого залишку (сальдо) на кінець місяця по пасивному рахунку необхідно до початкового кредитового залишку (сальдо) додати кредитовий оборот (збільшення) і від одержаної суми відняти дебетовий оборот (зменшення). Кінцеве сальдо по пасивному рахунку знайде своє відображення по кредиту.

Схема пасивного рахунку і поряд здійснення по ньому записів показано на рис. 4.4.

Пасивний рахунок

Д	**(Назва рахунку)**	**К**
	Початковий залишок (сальдо)	
Зменшення (–)	Збільшення (+)	
Оборот (–)	Оборот (+)	
	Кінцевий залишок (сальдо)	

Рис. 4.4. Схема пасивного рахунку

Порядок здійснення записів по пасивному рахунку розглянемо на прикладі рахунку "Короткострокові позики" (рис. 4.5). Початковий залишок (сальдо) по рахунку "Короткострокові позики" склав **10000 грн.** На протязі періоду відбулися наступні операції: 1) отримано короткострокову позику у банку на суму 5000 грн., 2) погашено банку заборгованість за позикою на суму 12000 грн., 3) погашено заборгованість перед постачальником за рахунок позики банку на суму 4000 грн. Як наслідок, оборот по дебету склав — **12000 грн.**, оборот по кредиту (5000 + 4000) = **9000 грн.**, а сальдо кінцеве **(10000 + 9000 – 12000) = 7000 грн.**

Короткострокові позики

Д	К
	Сальдо початкове = **10000**
2) зменшення (–) 12000	1) збільшення (+) 5000 3) збільшення (+) 4000
Оборот (–) = **12000**	Оборот (+) = **9000**
	Сальдо кінцеве = **7000**

Рис. 4.5. Схема господарських операцій по рахунку "Короткострокові позики"

Окрім активних і пасивних рахунків в бухгалтерському обліку є рахунки, яким притаманні властивості і активних, і пасивних рахунків одночасно. Такі рахунки називаються **активно-пасивними,** які в свою чергу поділяються: 1) рахунки з одностороннім сальдо, 2) рахунки з двостороннім сальдо (по дебету і кредиту одночасно). До таких рахунків, як правило, відносяться рахунки, через які здійснюються розрахунки підприємства із різними дебіторами і кредиторами, зокрема такі як: "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", "Розрахунки за податками й платежами", "Розрахунки з різними дебіторами" та ін.

Треба зауважити, що на активно-пасивних рахунках сальдо початкове може бути на одній стороні рахунку, а сальдо кінцеве може бути виведене на іншій стороні. Як наслідок, на початку місяця рахунок може бути активним, а наприкінці — стати пасивним.

Що стосується кредиторської заборгованості, то на активно-пасивному рахунку вона заростає по кредиту, а зменшується по дебе-

ту; дебіторська заборгованість навпаки — по дебету зростає, а по кредиту зменшується.

Для того, щоб вивести кінцевий залишок (сальдо) по активно-пасивному рахунку з одностороннім сальдо необхідно до початкового залишку додати суму обороту з тієї сторони рахунку, де було зазначено початкове сальдо і відняти оборот з іншої сторони рахунку. Якщо отримана сума більше нуля (із знаком плюс), — то кінцевий залишок (сальдо) буде знаходитись на тій стороні, де було початкове сальдо, а якщо отримана сума менше нуля (із знаком мінус), то кінцевий залишок (сальдо) буде знаходитися на іншій стороні у порівнянні із початковим сальдо.

Схему активно-пасивного рахунку і порядок здійснення за ним записів показано на рис. 4.6.

Активно-пасивний рахунок

Д	(Назва рахунку)	К
Початковий залишок (сальдо)		
або дебетовий - наявність дебіторської заборгованості		**або кредитовий** - наявність кредиторської заборгованості
Збільшення дебіторської заборгованості (+) Зменшення кредиторської заборгованості (–)		Збільшення кредиторської заборгованості (+) Зменшення дебіторської заборгованості (–)
Оборот		Оборот
Кінцевий залишок (сальдо)		
або дебетовий		**або кредитовий**

Рис. 4.6. Схема активно-пасивного рахунку

Порядок здійснення записів по активно-пасивному рахунку розглянемо на прикладі рахунку “Рахунки з постачальниками та підрядниками” (рис. 4.7). Початковий кредитовий залишок (сальдо) по рахунку “Рахунки з постачальниками та підрядниками” (заборгованість постачальнику за поставлені виробничі запаси) склав 8000 грн. На протязі періоду відбулися наступні операції: 1) надійшли від постачальника виробничі запаси (оплата не проведена) на суму 2000 грн. (збільшення кредиторської заборгованості), 2) оплачено постачальнику за раніше поставлені виробничі запаси у розмірі 10000 грн. (зменшення кредиторської заборгованості), 3)проведена передоплата постачальнику у розмірі 4000 грн. за поставку виробничих запасів у майбутньому (збільшення дебіторської заборгованості).

Як наслідок, оборот по дебету склав — **14000 грн.**, по кредиту — **2000 грн.,** а сальдо кінцеве **(8000 + 2000 – 14000) = –4000 грн.** (**4000 грн.** — сальдо кінцеве дебетове).

Д **Розрахунки з постачальниками та підрядниками** **К**

	Сальдо початкове = **8000**
	1) збільшення (+) 2000
2) зменшення (–) 10000 3) збільшення (+) 4000	
Оборот = **14000**	Оборот = **2000**
Сальдо кінцеве = **4000**	

Рис. 4.7. Схема господарських операцій по рахунку "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Розв'язок даного прикладу показав типові зміни, які можуть відбуватися на активно-пасивному рахунку і який це може мати вплив на підсумки по рахунку в результаті.

Треба зауважити, що по активних рахунках і сальдо початкове і сальдо кінцеве знайдуть своє відображення лише в активі балансу. Аналогічна ситуація буде і із пасивними рахунками, де і сальдо початкове і сальдо кінцеве буде знаходитись в пасиві балансу. Що ж стосується активно-пасивних рахунків то треба відмітити, що сторона балансу, в якій будуть знаходитись кінцеві сальдо по таких рахунках, не може бути передбачена в силу специфіки відображення на них тих чи інших господарських операцій.

4.2. План рахунків бухгалтерського обліку

Виходячи із реалій реформування в країні економічних відносин, зміни форм власності, а також враховуючи те, що одним із найбільш важливих елементів системи бухгалтерського обліку виступають бухгалтерські рахунки, — Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 було затверджено новий "План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" та "Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій".

Треба зауважити, що План рахунків розроблений із урахуванням загальновизнаних прийомів і міжнародних стандартів обліку щодо забезпечення керівників необхідною інформацією для здійснення управлінських функцій, надання інформації акціонерам та іншим бізнесовим партнерам, а також складання податкової і статистичної звітності підприємства.

Інструкція про застосування плану рахунків 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, організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі – підприємства). Ведення позабалансових рахунків здійснюється за простою системою (без застосування методу подвійного запису).

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації, на яких знаходять відображення господарські засоби, джерела господарських засобів, а також господарські операції, які здійснюються на підприємстві. 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. Контирування документів первинного обліку, ведення регістрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням, щонайменше, коду класу й коду синтетичного рахунку.

Нові синтетичні рахунки можуть уводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків. Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведена в Інструкції, встановлюється підпри-ємством, виходячи з положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб.

Інструкція із застосування Плану рахунків спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В Інструкції

наведена коротка характеристика і призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типова схема реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків першого порядку).

Рахунки класів 0-7 є обов'язковими для всіх підприємств.

Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 "Витрати за елементами".

Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 "Витрати за елементами" або в порядку, який наведено в попередньому абзаці.

Бухгалтерський облік на субрахунках ведеться в аналітичному розрізі з вимогою забезпечити кількісно-сумову та якісну (марка, сорт, розмір тощо) інформацію про наявність і рух об'єктів бухгалтерського обліку на відповідному синтетичному рахунку класу 1 "Необоротні активи", 2 "Запаси" та 0 "Позабалансові рахунки". Підпри-ємства роздрібної торгівлі, що застосовують метод оцінки товарів за ціною продажу, можуть аналітичний облік товарів вести в сумовому вираженні.

КЛАС 1. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, а також зносу необоротних активів.

Державні (казенні) та комунальні підприємства на рахунках цього класу узагальнюють інформацію про наявність і рух необоротних активів, отриманих на праві господарського відання чи праві оперативного управління. Господарські організації (крім державних (казенних) та комунальних підприємств) на окремих субрахунках третього порядку відповідних субрахунків із зазначенням належності до державної та/або комунальної власності відображають контрольовані ними (що перебувають у їх володінні та/або користуванні) необоротні активи, що є об'єктами права державної або комунальної власності і які не увійшли до статутних капіталів господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації).

КЛАС 2. ЗАПАСИ

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Матеріальні цінності, що прийняті підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію, обліковуються на рахунках класу 0 "Позабалансові рахунки".

КЛАС 3. КОШТИ, РОЗРАХУНКИ ТА ІНШІ АКТИВИ

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті у касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів.

КЛАС 4. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидностей власного капіталу — статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

КЛАС 5. ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації про: заборгованість підприємства банкам за отриманими від них кредитами, яка не є поточним зобов'язанням (заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу); заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; суму податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки; заборгованість за виданими довгостроковими векселями й розповсюдженими облігаціями.

Довгострокові зобов'язання відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення.

КЛАС 6. ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації про зобов'язання, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

На рахунках цього класу ведеться облік короткострокових позик, довгострокових зобов'язань, що стали поточною заборгованістю із строком погашення на дату балансу не більше дванадцяти місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з постачальниками та підрядниками, розрахунків з податків і платежів, розрахунків за страхуванням, розрахунків з оплати праці, розрахунків з учасниками, а також інших розрахунків та операцій, доходів майбутніх періодів.

На окремих субрахунках синтетичних рахунків 63, 64, 65, 68 сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом і кредитом як сума відповідного сальдо на субрахунках.

КЛАС 7. ДОХОДИ І РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ

Рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності" призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

КЛАС 8. ВИТРАТИ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду.

Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

На рахунках цього класу, крім рахунку 85 “Інші затрати”, ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Суб’єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунку 23 “Виробництво” щомісячно сум в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та до дебету рахунку 79 “Фінансові результати” в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 “Виробництво” і рахунками класу 9 “Витрати діяльності”.

КЛАС 9. ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ

Рахунки класу “Витрати діяльності” застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків. Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.

За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом — списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 “Фінансові результати”.

КЛАС 0. ПОЗАБАЛАНСОВІ РАХУНКИ

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

– цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об’єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);

– умовних прав і зобов’язань підприємства (застави, гарантії, зобов’язання тощо);

– бланків суворого обліку;

– списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками);

– амортизаційних відрахувань.

Бухгалтерський облік указаних цінностей, умовних прав і зобов'язань ведеться за простою системою, проводиться тільки на одному позабалансовому рахунку з вказуванням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Товарно-матеріальні цінності відображаються за договірною вартістю або за вартістю, що вказана у приймально-передавальних актах. Орендовані основні засоби відображаються за вартістю, що вказана в договорах оперативної (операційної) оренди. Бланки суворого обліку відображаються за умовною вартістю в установленому порядку. Умовні права й зобов'язання відображаються за вартістю, вказаною в документах про гарантії й зобов'язання.

Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображена на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного класу.

Таблиця 4.1.

П Л А Н
рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
КЛАС 1. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ				
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	Усі види діяльності
		101	Земельні ділянки	
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Тварини	
		108	Багаторічні насадження	

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на комерційні позначення	
		124	Права на об’єкти промислової власності	
		125	Авторське право та суміжні з ним права	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
		134	Накопиченна амортизація довгострокових біологічних активів	
		135	Знос інвестиційної нерухомості	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов’язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов’язаним сторонам	

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
15	Капітальні інвестиції	151 152 153 154 155	Капітальне будівництво Придбання (виготовлення) основних засобів Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів Придбання (створення) нематеріальних активів Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	161 162 163 164 165 166	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі одержані	
		183	Інша дебіторська заборгованість	
		184	Інші необоротні активи	
19	Гудвіл	191	Гудвіл при придбанні	Усі види діяльності
		192	Негативний гудвіл	
		193	Гудвіл при приватизації (карпоратизації)	
КЛАС 2. ЗАПАСИ				
20	Виробничі запаси	201	Сировина і матеріали	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара й тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	Матеріали, передані в переробку	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	
		209	Інші матеріали	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей, підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281 282 283 284 285 286 289	Товари на складі Товари в торгівлі Товари на комісії Тара під товарами Торгова націнка Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу Транспортно-заготівельні витрати	Усі види діяльності
29				
КЛАС 3. КОШТИ, РОЗРАХУНКИ ТА ІНШІ АКТИВИ				
30	Каса	301 302	Каса в національній валюті Каса в іноземній валюті	Усі види діяльності

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
32				
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
		376 377	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок Розрахунки з іншими дебіторами	
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
КЛАС 4. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421 422 423 424 425 426	Емісійний дохід Інший вкладений капітал Дооцінка активів Безоплатно одержані необоротні активи Інший додатковий капітал Фонди спеціального призначення	Усі види діяльності
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441 442 443	Прибуток нерозподілений Непокриті збитки Прибуток, використаний у звітному періоді	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	451 452 453	Вилучені акції Вилучені вклади й паї Інший вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471 472	Забезпечення виплат відпусток Додаткове пенсійне забезпечення	Усі види діяльності

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
		476	Резерв на виплату джекпоту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	
		477	Забезпечення матеріального заохочення	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	
КЛАС 5. ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
51	Довгострокові векселі видані	511 512	Довгострокові векселі, видані в національній валюті Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521 522 523	Зобов'язання за облігаціями Премія за випущеними облігаціями Дисконт за випущеними облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531 532	Зобов'язання з фінансової оренди Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	Усі види діяльності
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56				
57				
58				
59				
КЛАС 6. ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ				
60	Короткострокові позики	601 602 603 604 605 606	Короткострокові кредити банків у національній валюті Короткострокові кредити банків в іноземній валюті Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті Прострочені позики в національній валюті Прострочені позики в іноземній валюті	Усі види діяльності

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	За пенсійним забезпеченням	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
66	Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
68	Розрахунки за іншими операціями	680	Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	Усі види діяльності
		681	Розрахунки за авансами одержаними	
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	
КЛАС 7. ДОХОДИ І РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ				
70	Доходи від реалізації	701	Доходи від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Доходи від реалізації товарів	
		703	Доходи від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестрахування	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		711	Дохід від реалізації іноземної валюти	
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
		719	Інші доходи від операційної діяльності	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Дохід від відновлення корисності активів	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	
76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова
77				
78				
79	Фінансові результати	791	Результат від операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат від фінансових операцій	
		793	Результат від іншої звичайної діяльності	
		794	Результат від надзвичайних подій	

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
КЛАС 8. ВИТРАТИ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	Усі види діяльності
		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 пенсійне забезпечення	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страхування	
		823	Страхування на випадок безробіття	
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видати затрат	Усі види діяльності
86				
87				
88				
89				
КЛАС 9. ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ				
90	Собівартість реалізації	901 902 903 904	Собівартість реалізованої готової продукції Собівартість реалізованих товарів Собівартість реалізованих робіт і послуг Страхові виплати	Усі види діяльності
91	Загальновиробничі витрати		За видати витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	940 941 942 943 944 945 946 947	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю Витрати на дослідження і розробки Собівартість реалізованої іноземної валюти Собівартість реалізованих виробничих запасів Сумнівні та безнадійні борги Втрати від операційної курсової різниці Втрати від знецінення запасів Нестачі і втрати від псування цінностей	Усі види діяльності

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
		949	Інші витрати операційної діяльності	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Втрати від зменшення корисності активів	
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		982	Податок на прибуток від надзвичайної діяльності	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	

Продовження табл. 4.1.

1	2	3	4	5
КЛАС 0. ПОЗАБАЛАНСОВІ РАХУНКИ				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021 022 023 024 025	Устаткування, прийняте для монтажу Матеріали, прийняті для переробки Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні Товари, прийняті на комісію Майно в довірчому управлінні	Усі види діяльності
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041 042	Непередбачені активи Непередбачені зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантіями та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071 072	Списана дебіторська заборгованість Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування			Усі види діяльності

4.3. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

З метою глибокого розуміння здійснюваних господарських операцій та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку бухгалтерські рахунки необхідно певним чином класифікувати.

Класифікація рахунків передбачає їх групування за відповідними однорідними ознаками.

Бухгалтерські рахунки класифікуються за двома ознаками:

1) **за економічним змістом;**
2) **за призначенням і структурою.**

Класифікація рахунків за економічним змістом дає можливість згрупувати рахунки в залежності від того, що на них обліковується.

Класифікація рахунків за призначенням і структурою дає можливість з'ясувати для яких цілей і отримання яких показників передбачено рахунок, що відображується по його дебету та кредиту, а також що характеризує залишок відповідного рахунка.

Зауважимо, що обидві класифікації рахунків є взаємопов'язаними і доповнюють одна одну.

Класифікація рахунків за економічним змістом

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом дає можливість згрупувати рахунки в залежності від того, що безпосередньо на них обліковується.

Враховуючи класифікацію об'єктів предмету бухгалтерського обліку бухгалтерські рахунки поділяються на три групи:

1) **рахунки для обліку господарських засобів;**
2) **рахунки для обліку джерел утворення господарських засобів;**
3) **рахунки для обліку господарських процесів.**

Класифікацію рахунків за економічним змістом представлено на рис. 4.8.

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено наступні **рахунки для обліку господарських засобів:**

- клас 1. "Необоротні активи (рах. 10 "Основні засоби", рах.12 "Нематеріальні активи" та ін.);
- клас 2. "Запаси" (рах. 20 "Виробничі запаси", рах 25

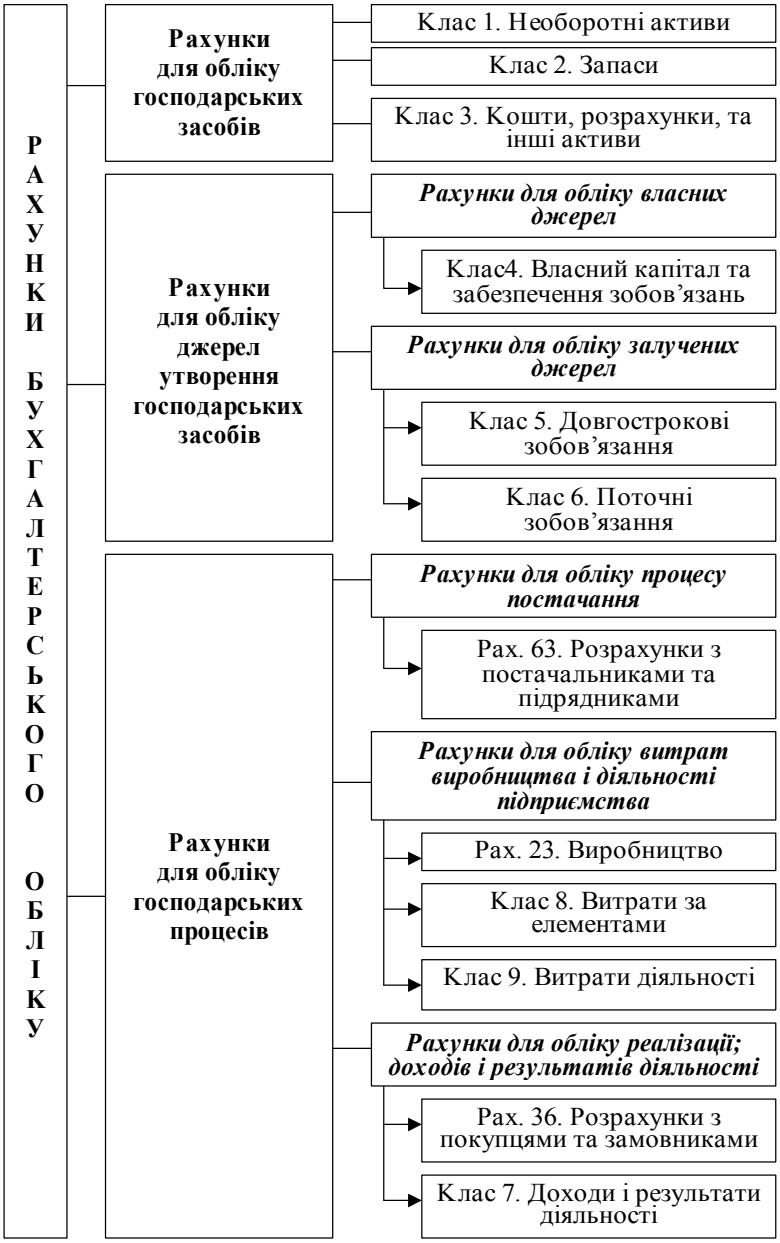

Рис. 4.8. Класифікація рахунків за економічним змістом

"Напівфабрикати" та ін.);
- клас 3. "Кошти, розрахунки та інші активи" (рах. 30 "Каса", рах. 31 "Рахунки в банках", рах. 37 "Розрахунки з різними дебіторами" та ін.).

Поряд з тим, **рахунки для обліку джерел утворення господарських засобів** поділяються на:

- ***рахунки для обліку власних джерел;***
- ***рахунки для обліку залучених джерел.***

Рахунки для обліку власних джерел знайшли своє відображення у класі 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань" Плану рахунків бухгалтерського обліку, зокрема на рахунках: рах. 40 "Статутний капітал", рах. 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", рах. 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" та ін.

Рахунки для обліку залучених джерел знайшли своє відображення у класі 5 "Довгострокові зобов'язання" та класі 6 "Поточні зобов'язання" Плану рахунків бухгалтерського обліку, зокрема на рахунках: рах. 50 "Довгострокові позики", рах. 51 "Довгострокові векселі видані", рах. 60 "Короткострокові позики", рах. 62 "Короткострокові векселі видані", рах. 64 "Розрахунки за податками й платежами", рах. 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" та ін.

Рахунки для обліку господарських процесів поділяються в свою чергу на:

- ***рахунки для обліку процесу постачання;***
- ***рахунки для обліку витрат виробництва і діяльності підприємства;***
- ***рахунки для обліку реалізації, доходів і результатів діяльності.***

До рахунків по обліку процесу постачання відноситься рах. 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" класу 6 "Поточні зобов'язання", а також рахунок, на якому проводиться відображення транспортно-заготівельних витрат підприємства.

Рахунки для обліку витрат виробництва і діяльності підприємства включають:

- рахунок 23 "Виробництво" класу 2 "Запаси" по якому здійснюється облік витрат, пов'язаних із виробництвом;
- рахунки класу 8 "Витрати за елементами" по яких здійснюється облік витрат за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати) на окремих рахунках із щомісячним списанням

сальдо рахунків на рахунок 23 “Виробництво” і рахунки класу 9 “Витрати діяльності”;
- рахунки класу 9 “Витрати діяльності”, на окремих рахунках якого відображують зокрема: рах. 91 “Загальновиробничі витрати”, рах. 92 “Адміністративні витрати” та ін.

До рахунків по обліку реалізації, доходів і результатів діяльності відносяться:
- рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” класу 3 “Кошти, розрахунки та інші активи”;
- рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”, по яких у розрізі окремих рахунків здійснюється облік доходів від реалізації продукції, робіт і послуг, інвестиційної та фінансової діяльності, а також фінансових результатів підприємства.

Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Класифікація рахунків за призначенням і структурою має в більшій мірі практичне значення, оскільки вона показує для яких цілей і для отримання яких показників передбачено рахунок, що відображується по дебету, кредиту, а також що характеризує залишок відповідного рахунка.

За призначенням і структурою бухгалтерські рахунки можна об’єднати у наступні групи (рис. 4.9):

1) **основні;**
2) **регулюючі;**
3) **операційні;**
4) **фінансово-результативні;**
5) **позабалансові.**

Рахунки, на яких здійснюється облік господарських засобів підприємства, а також джерел їх утворення, що в сукупності характеризують майновий стан підприємства – називаються **основними**, які в свою чергу поділяються на:
- ***інвентарні;***
- ***по обліку власного капіталу;***
- ***розрахункові.***

Інвентарними називаються рахунки, на яких відображаються цінності, що враховуються при проведенні інвентаризації на підприємстві. Інвентарні рахунки поділяються на:

а) матеріальні – на яких здійснюється облік наявності і руху

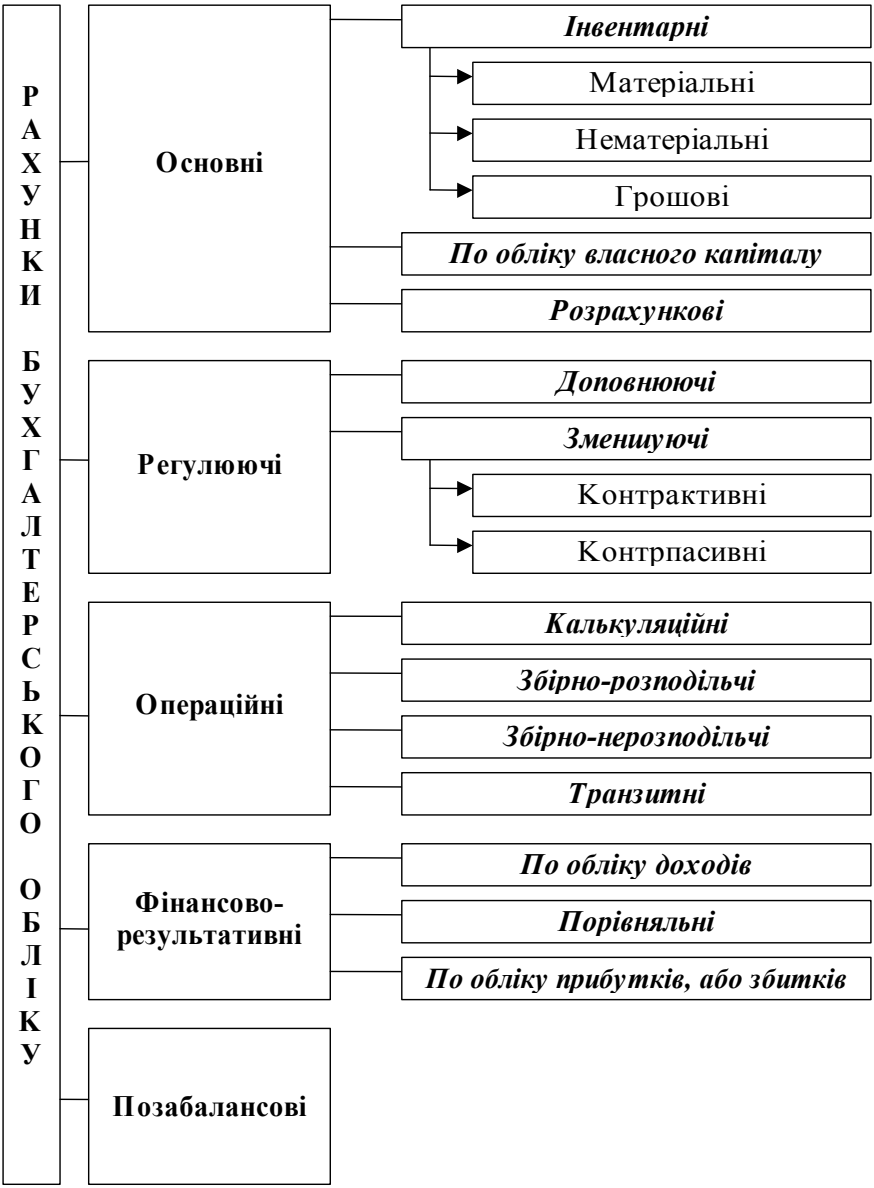

Рис. 4.9. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

матеріальних цінностей (рах. 10 “Основні засоби”, рах. 20 “Виробничі запаси”, рах. 28 “Товари” та ін.);

б) нематеріальні – на яких здійснюється облік наявності і руху нематеріальних цінностей (рах. 12 “Нематеріальні активи”);

в) грошові – на яких здійснюється облік наявності і руху грошових коштів підприємства (рах. 30 “Каса”, рах. 31 “Рахунки в банках” та ін.).

Слід зауважити, що всі без виключення інвентарні рахунки є активними.

На рахунках ***по обліку власного капіталу*** знаходять відображення власні джерела утворення господарських засобів (рах.40 “Статутний капітал”, рах. 42 “Додатковий капітал”, рах. 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” та ін.). Всі рахунки по обліку власного капіталу є пасивними.

Для здійснення обліку розрахунків із різними як юридичними, так і фізичними особами (суб’єктами господарювання або працівниками підприємства) використовуються ***розрахункові рахунки***, які можна розділити на три групи:

- активні розрахункові рахунки;
- пасивні розрахункові рахунки;
- активно-пасивні розрахункові рахунки.

Для обліку дебіторської заборгованості підприємству і розрахунків за нею із різними юридичними і фізичними особами використовуються активні розрахункові рахунки, які завжди залишаються активними (рах. 37 “Розрахунки з різними дебіторами” та ін.).

Для обліку кредиторської заборгованості підприємства і розрахунків за нею із різними юридичними і фізичними особами використовуються пасивні розрахункові рахунки, які завжди залишаються пасивними (рах. 50 “Довгострокові позики”, рах. 62 “Короткострокові векселі видані”, рах. 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” та ін.).

Для обліку розрахунків із юридичними і фізичними особами, характер заборгованості із яким постійно змінюється (із дебіторської переходить у кредиторську і навпаки, або наявними є і дебіторська і кредиторська заборгованості одночасно), — використовуються активно-пасивні розрахункові рахунки, які, в залежності від обставин, можуть бути активними, пасивними або і активними і пасивними одночасно (рах. 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, рах. 64 “Розрахунки за податками й платежами” та ін.).

Для обліку сум, які призначені для регулювання (збільшення

або зменшення) залишків по основних рахунках, на яких обліковуються господарські засоби і джерела їх утворення, — використовуються **регулюючі рахунки**.

Слід зауважити, що самостійного значення регулюючі рахунки не мають, оскільки вони розглядаються лише у взаємозв'язку із тими основними рахунками, які вони регулюють.

В залежності від того, яку функцію виконують регулюючі рахунки по відношенню до основних, вони поділяються на:

– ***доповнюючі;***

– ***зменшуючі***.

Доповнюючі регулюючі рахунки використовуються для збільшення суми залишку по основному рахунку, який регулюється. В залежності від того, яким є основний рахунок (активний чи пасивний), доповнюючі регулюючі рахунки теж можуть бути активними чи пасивними.

Приклад 1. Підприємство придбало будівельні матеріали загальною вартістю 3200 грн., які було віднесено на субрахунок 205 "Будівельні матеріали" рахунку 20 "Виробничі запаси". Поряд із тим витрати, пов'язані із доставкою будівельних матеріалів на підприємство, обліковувалися на окремому субрахунку "Транспортно-заготівельні витрати" рахунку 20 "Виробничі запаси" і склали 470 грн. Виходячи із цього, фактична собівартість придбаних будівельних матеріалів склала 3200 + 470 = 3670 грн.

Наведений приклад показав, як субрахунок "Транспортно-заготівельні витрати" є активним доповнюючим регулюючим по відношенню до активного основного рахунку 20 "Виробничі запаси".

Зменшуючі регулюючі рахунки використовуються для зменшення суми залишку по основному рахунку, який регулюється. В залежності від того, яким є основний рахунок (активним чи пасивним), зменшуючі рахунки поділяються на:

- контрактивні;
- контрпасивні.

Контрактивні зменшуючі регулюючі рахунки призначені для регулювання (зменшення) залишку по активних основних рахунках. Контрактивні рахунки є пасивними, хоча знаходяться поряд із основним активним рахунком в Активі Балансу.

Приклад 2. Свого часу підприємство придбало обладнання, первинною вартістю 17000 грн., яке обліковується на рахунку 10 "Основні засоби". За період перебування на підприємстві в процесі роботи частина вартості обладнання (у вигляді амортизації) була пере-

несена на вартість створеної готової продукції. Сукупність всіх амортизаційних відрахувань за період експлуатації обладнання склала 6000 грн. і обліковується на пасивному (контрактивному) рахунку 13 "Знос необоротних активів".

Із наведеного прикладу виникає запитання, яку вартість основних засобів слід ураховувати при підрахунку Активу Балансу, адже при додаванні вартості готової продукції (яка включає частину вартості основних засобів) та первинної вартості основних засобів виникає подвійний рахунок. Як наслідок, у Активі Балансу поряд із первинною вартістю по рахунку 10 "Основні засоби" — 17000 грн., зазначається інформація із пасивного (контрактивного) рах.13 "Знос необоротних активів" – 6000 грн. Різниця між зазначеними сумами є залишковою вартістю основних засобів — 11000 грн. (17000 грн. — 6000 грн.), яка і враховується при підрахунку Активу Балансу.

Контрпасивні зменшуючі регулюючі рахунки призначені для регулювання (зменшення) залишку по пасивних основних рахунках. Контрпасивні рахунки є активними, хоча знаходяться поряд із основними пасивними рахунками в Пасиві Балансу.

Приклад 3. Підприємство "А" здійснило випуск цінних паперів (акцій), на які було здійснено підписку, а також проведена оплата зі сторони акціонерів. Після реалізації зазначеного статутний капітал підприємства зріс і становив 240000 грн. і обліковувався відповідно на рах. 40 "Статутний капітал". Вказані зміни були також зареєстровані у відповідних органах. Через певний час частина акціонерів за згодою підприємства перепродала йому належні їм акції на суму 60000 грн. Вартість акцій власної емісії, придбаних підприємством у своїх акціонерів, знайде своє відображення на активному контрпасивному рах. 45 "Вилучений капітал". Враховуючи те, що при викупі у акціонерів акцій власної емісії шляхом сплати грошей призвело до зменшення Активу Балансу на 60000 грн., дана сума має бути виключена і із підсумку по Пасиву Балансу. Як наслідок, у Пасиві Балансу поряд із сумою статутного капіталу по рах. 40 "Статутний капітал" — 240000 грн. зазначається інформація із активного контрпасивного рах. 45 "Вилучений капітал" — 60000 грн. Різниця між зазначеними рахунками — 180000 грн. (240000 грн. — 60000 грн.) і буде врахована при підрахунку Пасиву балансу.

Для обліку витрат підприємства, які виникають в процесі господарської діяльності, призначені **операційні рахунки**, які можна розділити на такі групи:

- ***калькуляційні;***
- ***збірно-розподільчі;***
- ***збірно-нерозподільчі;***
- ***транзитні.***

Для обліку затрат, які пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг підприємством, а як наслідок, і визначення їх фактичної собівартості, використовуються ***калькуляційні рахунки***.

До калькуляційних рахунків належать зокрема рах. 23 "Виробництво", рах.15 "Капітальні інвестиції" та ін.

Калькуляційні рахунки є активними, тобто, по дебету відображується накопичення витрат, а по кредиту – їх списання на вироблену продукцію, або на створені власними силами підприємства основні засоби і нематеріальні активи.

По калькуляційних рахунках може бути дебетовий залишок, що вказує на наявність на кінець періоду незавершеного виробництва (рах. 23 "Виробництво"), або незавершеного капітального будівництва, незавершеного виготовлення основних засобів і нематеріальних активів (рах. 15 "Капітальні інвестиції").

Збірно-розподільчі рахунки використовуються для попереднього накопичення витрат і послідуючого їх розподілу по об'єктах обліку. На даних рахунках обліковують витрати, які:

- не можна прямо віднести на собівартість конкретного виду продукції;
- не можна віднести до загальних витрат підприємства, або конкретного виду продукції в одному звітному періоді.

Збірно-розподільчим рахунком, на якому здійснюється облік витрат, які не можна прямо віднести на собівартість конкретного виду продукції, є рахунок 91 "Загальновиробничі витрати", в дебеті якого обліковуються витрати по управлінню і обслуговуванню виробництва. В кінці місяця із кредиту рах. 91 здійснюється списання загальновиробничих витрат на окремі об'єкти калькулювання в дебет рах. 23 "Виробництво" згідно визначеного на підприємстві порядку.

Після списання витрат із рах. 91 він закривається (сальдо дорівнює нулю) і, як наслідок, в балансі не знаходить відображення.

Збірно-розподільчим рахунком, на якому здійснюється облік витрат, які не можна віднести до загальних витрат підприємства або конкретного виду продукції в одному звітному періоді, є рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів", в дебеті якого відображуються такі витрати: орендна плата, сплачена підприємством орендарю за

декілька місяців заздалегідь; передплата за професійні видання, якими користуються спеціалісти підприємства у своїй роботі; страхування майна та ін.

В кінці місяця із кредиту рахунку 39 здійснюється списання витрат майбутніх періодів на окремі об'єкти калькулювання в дебет рах. 23 "Виробництво", або рахунки класу 9 "Витрати діяльності" пропорційно, в залежності від терміну, на який були розраховані певні витрати.

Зважаючи на те, що списання витрат із рах. 39 проводиться поступово, дебетове сальдо по рахунку в кінці звітного періоду знаходить своє відображення в Активі Балансу.

Збірно-нерозподільчі рахунки використовуються для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції, робіт та послуг підприємства, а також для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності, які не включаються у собівартість продукції.

Дані рахунки представлені рахунками класу 9 "Витрати діяльності" (за виключенням рах. 91 "Загальновиробничі витрати"). За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом — списання без розподілу суми витрат у кінці звітного року або щомісяця безпосередньо на рахунок 79 "Фінансові результати".

Транзитні рахунки використовуються для обліку витрат операційної діяльності за такими елементами витрат, як: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Транзитні рахунки представлені рахунками класу 8 "Витрати за елементами".

Прикладом використання транзитного рахунку може бути нарахування амортизації по основних засобах виробничого призначення. На рахунках зазначена операція буде відображена такими записами: 1) дебет рах. 83 "Амортизація" — кредит рах. 13 "Знос (амортизація) необоротних активів"; 2) дебет рах. 23 "Виробництво" — кредит рах. 83 "Амортизація".

На кінець звітного періоду рахунки класу 8 закриваються і кінцевого залишку не мають і, як наслідок, у балансі не відображаються.

Фінансово-результативні рахунки використовуюся для відображення доходів і результатів діяльності підприємства. Вони поділяються на рахунки:

- ***по обліку доходів;***
- ***порівняльні;***
- ***по обліку прибутків або збитків.***

Рахунки по обліку доходів представлені рахунком 69 "Доходи майбутніх періодів", а також рахунками класу 7 "Доходи і результати діяльності" (за винятком рах. 79 "Фінансові результати"), по яких узагальнюється інформація про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, а також, від надзвичайних подій.

Рахунок 69 "Доходи майбутніх періодів" призначений для узагальнення інформації щодо одержаних доходів у звітному періоді, але які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах (авансові орендні платежі, абонентна плата за користування засобами зв'язку та ін.). За кредитом рах. 69 відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів класу 7 та включення до складу доходів звітного періоду.

Рахунки, на яких здійснюється співставлення по дебету — витрат і по кредиту — доходів підприємства, на яких визначається фінансовий результат його діяльності, — є ***порівняльні***. Прикладом порівняльного рахунку є рах. 79 "Фінансові результати". Якщо кредит рахунку переважає дебет, – то доходи переважають витрати, якщо навпаки — то витрати переважають доходи. В кінці місяця рах. 79 закривається (сальдо переноситься на рахунки по обліку прибутків або збитків).

Рахунки по обліку прибутків або збитків є тими рахунками, де безпосередньо обліковується різниця між доходами і витратами підприємства, і які представлені рахунком 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". При отриманні прибутку здійснюється запис: дебет рах. 79 "Фінансові результати" — кредит рах. 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". При отриманні збитку: дебет рах. 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" — кредит рах. 79 "Фінансові результати".

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (орендовані основні засоби, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці та ін.).

Позабалансові рахунки не кореспондують із балансовими рахунками, а також не кореспондують між собою. Дані із позабалансових рахунків не знаходять свого відображення у Балансі і не враховуються при його підрахунку.

4.4. Подвійне відображення операцій на рахунках та його обгрунтованість

Розглядаючи тему "Бухгалтерський баланс" і зокрема питання "Зміни в балансі, спричинені господарськими операціями", ми з'ясували, що існує чотири типи господарських операцій, які призводять до подвійних і рівновеликих змін або лише в структурі господарських засобів (тобто активу), або лише в структурі джерел господарських засобів (тобто пасиву), або в структурі і засобів, і джерел одночасно (тобто активу і пасиву).

Виходячи з того, що різні види господарських засобів та джерел їх утворення знаходять своє відображення на окремих бухгалтерських рахунках, — відображення операцій, які відбуваються на рахунках бухгалтерського обліку, здійснюється способом **подвійного запису.** Суть **подвійного запису** заключається у тому, що кожна господарська операція у хронологічній послідовності знаходить своє відображення як мінімум на двох взаємопов'язаних бухгалтерських рахунках в одній і тій самій сумі: на одному — по дебету, на іншому — по кредиту.

Відображення кожної господарської операції на рахунках способом подвійного запису забезпечує: 1) повноту відображення і рівність змін по дебету одного і кредиту іншого рахунку; 2) здійснення контролю за рухом господарських засобів і джерел їх утворення.

Взаємозв'язок, який виникає при здійсненні господарських операцій між рахунками бухгалтерського обліку, називається **кореспонденцією рахунків.** Встановити кореспонденцію рахунків означає визначити дебет одного і кредит іншого рахунку.

Відображення господарської операції на рахунках із зазначенням відповідної суми називається **бухгалтерською проводкою.** В свою чергу бухгалтерські проводки поділяються на два види:

1) прості;
2) складні.

Прості бухгалтерські проводки — це проводки, в яких приймають участь два бухгалтерських рахунки, один з яких дебетується, а інший кредитується.

Складні бухгалтерські проводки — це проводки, в яких приймають участь більше двох бухгалтерських рахунків. Складні

бухгалтерські проводки бувають двох типів: 1) коли один рахунок дебетується, а два і більше рахунки кредитуються; 2) коли один рахунок кредитується, а два і більше дебетуються.

Для того, щоб правильно визначити кореспонденцію рахунків (тобто встановити бухгалтерську проводку), треба зробити слідуюче:

1) необхідно вірно визначити економічний зміст господарської операції, тобто відповісти на запитання, які зміни сталися між господарськими засобами і джерелами їх утворення, а також господарськими процесами в результаті здійснення операції;

2) чітко визначити зміст і призначення бухгалтерських рахунків, на яких знайде відображення дана господарська операція (активні, пасивні, активно-пасивні);

3) знаючи, які зміни відбулися і на яких саме рахунках, визначаємо кореспонденцію рахунків.

Відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках шляхом використання способу подвійного запису розглянемо на конкретних прикладах.

На протязі звітного періоду на підприємстві мали місце наступні господарські операції:

Господарська операція №1.

Одержано виробничі запаси на підприємство з оплатою із розрахункового рахунку на суму 3000 грн.

Господарська операція №2.

Одержано у банку короткострокову позику і зараховано на розрахунковий рахунок підприємства на суму 6400 грн.

Господарська операція №3.

Погашено із розрахункового рахунку підприємства частину короткострокової позики банку на суму 4000 грн.

Господарська операція №4.

Частину нерозподіленого прибутку спрямовано на збільшення статутного капіталу підприємства на суму 8000 грн.

Для зручності встановлення типу господарських операцій та визначення кореспонденції між рахунками скористаємось журналом реєстрації господарських операцій умовного підприємства “Росток” (табл. 4.2).

Таблиця 4.2.

Журнал реєстрації господарських операцій підприємства "Росток".

№ операції	Зміст операції	Сума, грн.	Тип операції	Кореспондуючі рахунки	
				дебет	кредит
1.	Одержано виробничі запаси з оплатою із розрахункового рахунку	3000	1	**Рах. 20** "Виробничі запаси" **(+)**	**Рах. 31** "Рахунки в банках" **(–)**
2.	Одержано у банку короткострокову позику і зараховано на розрахунковий рахунок підприємства	6400	3	**Рах. 31** "Рахунки в банках" **(+)**	**Рах. 60** "Короткострокові позики" **(+)**
3.	Погашено із розрахункового рахунку частину короткострокової позики банку	4000	4	**Рах. 60** "Короткострокові позики" **(–)**	**Рах. 31** "Рахунки в банках" **(–)**
4.	Частину нерозподіленого прибутку спрямовано на збільшення статутного капіталу	8000	2	**Рах. 44** "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" **(–)**	**Рах. 40** "Статутний капітал" **(+)**

Перед тим, як рознести господарські операції із журналу реєстрації на рахунки бухгалтерського обліку, відкриємо відповідні рахунки, тобто внесемо початкове сальдо **(Сп)** по рахунках на початок періоду (рис. 4.10):

Рах. 31 "Рахунки в банках" – 8000 грн.,
Рах. 20 "Виробничі запаси" – 4000 грн.,
Рах. 10 "Основні засоби" – 194000 грн.,
Рах. 60 "Короткострокові позики" – 2000 грн.,
Рах. 40 "Статутний капітал" – 194000 грн.,
Рах. 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" – 10000 грн.

Після відкриття рахунків по кожному з них знаходять своє відображення відповідні господарські операції; в кінці періоду по де-

бету і кредиту підраховуються обороти **(Об)** і виводиться кінцеве сальдо **(Ск)** по кожному рахунку.

Відображення здійснених господарських операцій способом подвійного запису по рахунках представлено на рис. 4.10.

31

Д	"Рахунки в банках"	К
Сп = 8000		
	1) 3000	
2) 6400		
	3) 4000	
Об = 6400	**Об = 7000**	
Ск = 7400		

20

Д	"Виробничі запаси"	К
Сп = 4000		
1) 3000		
Об = 3000	**Об = 0**	
Ск = 7000		

10

Д	"Основні засоби"	К
Сп = 194000		
Об = 0	**Об = 0**	
Ск = 194000		

60

Д	"Короткострокові позики"	К
	Сп = 2000	
	2) 6400	
3) 4000		
Об = 4000	**Об = 6400**	
	Ск = 4400	

40

Д	"Статутний капітал"	К
	Сп = 194000	
	4) 8000	
Об = 0	**Об = 8000**	
	Ск = 202000	

44

Д	"Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	К
	Сп = 10000	
4) 8000		
Об = 8000	**Об = 0**	
	Ск = 2000	

Рис. 4.10. Відображення господарських операцій способом подвійного запису на бухгалтерських рахунках.

Вплив здійснених господарських операцій на зміни у балансі представлено у (табл. 4.3.).

Як видно із представленого балансу (табл. 4.3.) по деяких його статтях відбулося збільшення, по деяких — зменшення, а в цілому відмічається зростання балансу на кінець періоду у порівнянні із початковими даними.

Таблиця 4.3.

БАЛАНС
підприємства "Росток"

Актив			Пасив		
Назва статті	На початок, тис. грн.	На кінець, тис. грн.	Назва статті	На початок, тис. грн.	На кінець, тис. грн.
Основні засоби	194,0	194,0	Статутний капітал	194,0	202,0
Виробничі запаси	4,0	7,0	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	10,0	2,0
Рахунки в банках	8,0	7,4	Короткострокові позики	2,0	4,4
Баланс	**206,0**	**208,4**	**Баланс**	**206,0**	**208,4**

Підсумовуючи вищевикладене, треба зазначити, що за даними розноски залишків і здійснених записів способом подвійного запису на бухгалтерських рахунках можна вивести три закономірності:

1) враховуючи рівність між господарськими засобами і джерелами їх утворення на початок періоду, треба відмітити, що сума початкових залишків (сальдо) по всіх активних рахунках дорівнює сумі початкових залишків по всіх пасивних рахунках. У нашому випадку за даними рис. 4.10 це:

Сп (деб) 8000+4000+194000 = Сп (кред)2000+194000 +10000

2) враховуючи вимоги щодо подвійного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, треба зазначити, що сума оборотів по дебету всіх рахунків дорівнює сумі оборотів по кредиту всіх рахунків. В нашому випадку за даними рис. 4.10 це:

Об (деб) 6400+3000+0+4000+0+8000 =
= Об (кред) 7000+0+0+6400+8000+0;

3) враховуючи рівність між господарськими засобами і джерелами їх утворення на кінець періоду, треба відмітити, що сума кінцевих залишків (сальдо) по всіх активних рахунках дорівнює сумі кінцевих залишків (сальдо) по всіх пасивних рахунках. В нашому випадку за даними рис. 4.10 це:

Ск (деб) 7400+7000+194000 = Ск (кред)4400+202000+2000.

4.5. Взаємозв'язок між синтетичними рахунками, субрахунками й аналітичними рахунками

Система рахунків бухгалтерського обліку включає в себе три види рахунків: 1) синтетичні рахунки (рахунки першого порядку); 2) субрахунки (рахунки другого порядку); 3) аналітичні рахунки (рахунки третього порядку).

Синтетичними рахунками (рахунками першого порядку) називаються рахунки, які містять в собі узагальнені дані про економічно однорідні групи господарських засобів підприємства, джерел їх утворення, господарські процеси, а також результати господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Основним є те, що інформація на синтетичних рахунках відображається лише в грошовому вимірнику. Так, зокрема по рахунках 10 "Основні засоби", 20 "Виробничі запаси", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" знаходить відображення лише узагальнена інформація без конкретизації кількості та вартості основних засобів і виробничих запасів, а також нарахованої заробітної плати по кожному працівнику підприємства зокрема.

Узагальнена інформація, яка міститься на синтетичних рахунках є важливою для ведення Головної книги, складання Балансу, а також подачі різного роду звітності до фінансових органів.

Системою рахунків бухгалтерського обліку передбачено поділ синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) на **субрахунки (рахунки другого порядку)**, які теж узагальнюють в собі інформацію про господарські засоби, джерела їх утворення, а також господарські процеси, але на дещо нижчому щаблі у порівнянні із синтетичними рахунками.

Для прикладу візьмемо синтетичний рахунок 20 "Виробничі запаси". Для більшої деталізації інформації по цьому рахунку передбачено ведення наступних субрахунків: 201 "Сировина і матеріали", 203 "Паливо", 205 "Будівельні матеріали" та ін. З однієї сторони субрахунки виконують функції узагальнення даних по аналітичних рахунках, які входять до їх складу, з іншої — функції деталізації синтетичних рахунків, до складу яких вони входять. Треба зауважити, що узагальнена інформація по субрахунках теж, як і по синтетичних рахунках, знаходить своє відображення лише у грошовому вимірнику.

Поряд з тим узагальненої інформації явно недостатньо для

прийняття оперативних управлінських рішень, які забезпечать найбільш ефективну взаємодію всіх його ресурсів.

Наприклад, будівельній організації для зведення житлового будинку потрібно мати будівельних матеріалів на певну суму, які за даними субрахунку 205 "Будівельні матеріали" є в наявності. Поряд з тим при більш детальному аналізі наявних будівельних матеріалів з'ясувалося, що цегли є в два рази більше від потреби, цементу — в три рази менше, а шифер взагалі відсутній. Виходячи з цієї інформації, оцінка можливостей підприємства швидко і вчасно збудувати об'єкт стала зовсім невтішною.

Так, виходячи із прикладу, для прийняття рішення про будівництво об'єкту треба мати, поряд із узагальненими даними, інформацію про кожне найменування будівельних матеріалів зокрема. Наявність такого роду інформації одержують за допомогою **аналітичних рахунків**, які призначені для обліку наявності і змін безпосередньо з кожного виду господарських засобів, джерел утворення господарських засобів і господарських процесів. Інформація, яка міститься на аналітичному рахунку, знаходить своє відображення поряд із грошовим у натуральних і трудових вимірниках. Прикладами аналітичних рахунків в структурі субрахунку 205 "Будівельні матеріали" можуть бути, наприклад: 20501 "Цегла біла", 20502 "Цегла червона", 20503 "Цемент М-400", 20504 "Цемент М-500", 20505 "Алебастр" та ін.

Кількість аналітичних рахунків в структурі субрахунків визначається на кожному підприємстві самостійно, залежно від кількості об'єктів для обліку.

Треба зазначити, що облік, який здійснюється із використанням аналітичних рахунків, називається **аналітичним обліком.**

Для наглядності і кращого розуміння всіх взаємозв'язків між синтетичними рахунками, субрахунками і аналітичними рахунками розглянемо наступний приклад.

Приклад. Початкове сальдо по субрахунку 205 "Будівельні матеріали" станом на 01.01.20__ р. склало 15000 грн., яке в свою чергу складається із початкових сальдо за наступними аналітичними рахунками: 20501 "Цегла біла" — 10000 грн. (20 тис. штук), та 20504 "Цемент М-500" — 5000 грн. (100 мішків по 50 кг.). На протязі місяця із будівельними матеріалами відбулися наступні господарські операції:

1. 05.01.20__ р. надійшли на склад від постачальників будівельні матеріали на суму 8000 грн., зокрема: цегла — 5000 грн. (10 тис. штук) та цемент — 3000 грн. (60 мішків);

Таблиця 4.4.

Д **Субрахунок 205 "БУДІВЕЛЬНІ МАТЕРІАЛИ"** **К**

Дата	Зміст запису	Сума, грн.	Дата	Зміст запису	Сума, грн.
	Сальдо початкове	**15000**			
05.01.	Надійшло від постачальника	8000	10.01.	Видано на будівництво	12000
20.01.	Надійшло від постачальника	9000	15.01.	Видано на будівництво	7000
			25.01.	Видано на будівництво	6000
	Оборот	**17000**		**Оборот**	**25000**
	Сальдо кінцеве	**7000**			

Таблиця 4.5.

Д **Аналітичний рахунок 20501 "ЦЕГЛА БІЛА"** **К**

Дата	Зміст запису	Кільк., тис. шт.	Сума, грн.	Дата	Зміст запису	Кільк., тис. шт.	Сума, грн.
	Сальдо початкове	20	**10000**				
05.01.	Надійшло від постачальника	10	5000	10.01.	Видано на будівництво	8	4000
				15.01.	Видано на будівництво	14	7000
	Оборот	**10**	**5000**		**Оборот**	**22**	**11000**
	Сальдо кінцеве	**8**	**4000**				

Таблиця 4.6.

Д **Аналітичний рахунок 20504 "ЦЕМЕНТ М-500"** **К**

Дата	Зміст запису	Кільк. мішків, шт.	Сума, грн.	Дата	Зміст запису	Кільк. мішків, шт.	Сума, грн.
	Сальдо початкове	100	**5000**				
05.01.	Надійшло від постачальника	60	3000	10.01.	Видано на будівництво	160	8000
20.01.	Надійшло від постачальника	180	9000	25.01.	Видано на будівництво	120	6000
	Оборот	**240**	**12000**		**Оборот**	**280**	**14000**
	Сальдо кінцеве	**60**	**3000**				

2. 10.01.20__ р. видано із складу на будівництво спорткомплексу будівельні матеріали на суму 12000 грн., зокрема: цеглу — 4000 грн. (8 тис. штук) та цемент — 8000 грн. (160 мішків);

3. 15.01.20__ р. видано із складу на будівництво житлового будинку будівельні матеріали на суму 7000 грн., зокрема цеглу — 7000 грн. (14 тис. штук);

4. 20.01.20__ р. надійшли на склад від постачальника будівельні матеріали на суму 9000 грн., зокрема цемент — 9000 грн. (180 мішків);

5. 25.01.20__ р. видано із складу на будівництво житлового будинку будівельні матеріали на суму 6000 грн., зокрема цемент — 6000 грн. (120 мішків).

Використовуючи дані наведеного прикладу, відкриємо відповідний субрахунок і аналітичні рахунки до нього, та відобразимо в них наведені господарські операції (табл. 4.4., табл. 4.5., табл. 4.6.).

За результатами розглянутого прикладу можна вивести **чотири закономірності,** які розкривають принципи взаємозв'язків між синтетичними рахунками, субрахунками і аналітичними рахунками, а саме:

1) сальдо початкове по синтетичному рахунку дорівнює сумі початкових сальдо по його субрахунках, які в свою чергу дорівнюють сумі початкових сальдо по їх аналітичних рахунках;

2) дебетовий оборот по синтетичному рахунку дорівнює сумі дебетових оборотів по його субрахунках, які в свою чергу дорівнюють сумі дебетових оборотів по їх аналітичних рахунках;

3) кредитовий оборот по синтетичному рахунку дорівнює сумі кредитових оборотів по його субрахунках, які в свою чергу дорівнюють сумі кредитових оборотів по їх аналітичних рахунках;

4) сальдо кінцеве по синтетичному рахунку дорівнює сумі кінцевих сальдо по його субрахунках, які в свою чергу дорівнюють сумі кінцевих сальдо по їх аналітичних рахунках.

4.6. Оборотні відомості по синтетичних і аналітичних рахунках

Для відображення змін, які відбулися протягом певного періоду в структурі господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів потрібно провести узагальнення по бухгалтерських рахунках. З цією метою у бухгалтерському обліку складаються

оборотні відомості як по синтетичних, так і по аналітичних рахунках.

Взагалі, оборотна відомість являється способом узагальнення оборотів і залишків по бухгалтерських рахунках. Вона являє собою багатографну таблицю, в якій зазначається сальдо початкове, дебетовий і кредитовий обороти, а також сальдо кінцеве по кожному рахунку за звітний період (місяць). В кінці оборотної відомості по всіх колонках підраховують підсумки, за допомогою яких можна з'ясувати, чи не було допущено помилок в обліку при відображенні господарських операцій.

Для початку розглянемо структуру та порядок складання оборотної відомості по синтетичних рахунках. З цією метою для залучення вихідної інформації із синтетичних рахунків скористаємося прикладом, який був розглянутий у пункті 4.4. даної теми (рис. 4.10.). Використовуючи дані по рахунках, які представлені у вказаній схемі, складемо оборотну відомість по синтетичних рахунках (табл. 4.7). Особливістю оборотних відомості по синтетичних рахунках є те, що вона складається лише з використанням грошового вимірника.

Таблиця 4.7.

Оборотна відомість по синтетичних рахунках, грн.

Назва рахунку	Сальдо початкове		Оборот		Сальдо кінцеве	
	Д	К	Д	К	Д	К
Основні засоби	194000				194000	
Виробничі запаси	4000		3000		7000	
Рахунки в банках	8000		6400	7000	7400	
Статутний капітал		194000		8000		202000
Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)		10000	8000			2000
Короткострокові позики		2000	4000	6400		4400
Всього:	**206000**	**206000**	**21400**	**21400**	**208400**	**208400**

Використовуючи дані наведенні у табл. 4.7., можна вивести ряд тверджень.

По-перше, рівність підсумків по дебету і кредиту першої пари колонок пояснюється рівністю між господарськими засобами і джерелом їх утворення, які стали підставою для внесення сальдо початкового по відповідних рахунках.

По-друге, рівність оборотів по дебету і кредиту другої пари колонок пояснюється правилом подвійного запису, згідно з яким кожна господарська операція знаходить своє відображення одночасно по дебету одного і по кредиту іншого рахунку.

По-третє, рівність підсумків по дебету і кредиту третьої пари колонок пояснюється рівністю між господарськими засобами і джерелами їх утворення, по рахунках яких були виведені в результаті кінцеві сальдо.

Якщо рівність між парами колонок немає, то це означає, що були допущені помилки або в записах по бухгалтерських рахунках, або при складанні безпосередньо самої оборотної відомості.

Треба зауважити, що в даній оборотній відомості знаходять відображення залишки (початкові і кінцеві) та обороти, але не зазначається кореспонденція рахунків, що не дає можливості виявити помилки, які виникають при реалізації правила подвійного запису.

З цією метою в практиці обліку знайшла широке використання **шахова оборотна відомість,** яка у порівнянні із звичайною оборотною відомістю дає також можливість більш детально проаналізувати дебетові і кредитові обороти по синтетичних рахунках.

Використовуючи дані прикладу, який було розглянуто у пункті 4.4. даної теми (рис. 4.10.), складаємо шахову оборотну відомість по синтетичних рахунках (табл. 4.8.).

Таблиця 4.8.

Шахова оборотна відомість по синтетичних рахунках, грн.

Рахунки, які дебетуються	Рахунки, які кредитуються						
	Основні засоби	Виробничі запаси	Рахунки в банках	Статутний капітал	Нерозподілені прибутки	Короткострокові позики	**Оборот по дебету**
Основні засоби							
Виробничі запаси			3000				**3000**
Рахунки в банках						6400	**6400**
Статутний капітал							
Нерозподілені прибутки				8000			**8000**
Короткострокові позики			4000				**4000**
Оборот по кредиту			**7000**	**8000**		**6400**	**21400**

Таблиця 4.9.

Шахова оборотно-сальдова відомість по синтетичних рахунках, грн.

Рахунки, які дебетуються	Сальдо початкове		Рахунки, які кредитуються						**Оборот по дебету**	Сальдо кінцеве	
	Д	К	Основні засоби	Виробничі запаси	Рахунки в банках	Статутний капітал	Нерозподілені прибутки	Короткострокові позики		Д	К
Основні засоби	194000									194000	
Виробничі запаси	4000				3000				**3000**	7000	
Рахунки в банках	8000							6400	**6400**	7400	
Статутний капітал		194000									202000
Нерозподілені прибутки		10000				8000			**8000**		2000
Короткострокові позики		2000			4000				**4000**		4400
Оборот по кредиту	х	х			**7000**	**8000**		**6400**	**21400**	х	х
Всього	**206000**	**206000**	**х**	**х**	**х**	**х**	**х**	**х**	**х**	**208400**	**208400**

Поряд з тим у представленій у табл. 4.8. шаховій оборотній відомості можуть бути також, поряд із наведеним, зазначено залишки по рахунках на початок і кінець звітного періоду, що робить її виключно зручною в роботі бухгалтера (див. табл. 4.9).

В практиці бухгалтерського обліку трапляються помилки, які не можна виявити в оборотній відомості по синтетичних рахунках, зокрема: 1) коли господарські операції не були записані на синтетичних рахунках (пропуск записів); 2) коли операції були записані на синтетичних рахунках в рівних, але неправильних сумах; 3) коли операції були записані в правильних сумах, але неправильній кореспонденції рахунків.

В цьому випадку, для виявлення такого роду помилок, поряд із оборотними відомостями по синтетичних рахунках складаються **оборотні відомості по аналітичних рахунках.**

В свою чергу оборотні відомості по аналітичних рахунках поділяються на три види: 1) оборотні відомості, які складаються лише з використанням грошового вимірника; 2) оборотні відомості, які складаються з використанням грошового і натурального вимірників; 3) оборотні відомості по аналітичних рахунках з двостороннім сальдо.

Розглянемо спочатку на конкретному прикладі оборотні відомості по аналітичних рахунках, які складаються лише з використанням грошового вимірника.

Приклад. Початкове дебетове сальдо по субрахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами" на початок періоду складало 3700 грн., зокрема по його аналітичних рахунках: 3721 "Завгосп Петренко" — 3500 грн. та 3722 "Експедитор Степаненко" — 200 грн. На протязі періоду відбулися наступні господарські операції: 1) списано з Петренка за придбані малоцінні та швидкозношувані предмети 2800 грн.; 2) списано із Степаненка суму витрат, пов'язаних із відрядженням 200 грн.; 3) невикористані підзвітні суми Петренком було внесено до каси 600 грн.; 4) видано Степаненку готівку під звіт для поїздки у відрядження 400 грн.

Відображення зазначених господарських операцій по субрахунку 372 і по його аналітичних рахунках показано на рис. 4.11.

На підставі прикладу, який наведено на рис. 4.11, складемо оборотну відомість по аналітичних рахунках, яку представимо у вигляді табл. 4.10.

372

Д	**“Розрахунки з підзвітними особами”**	К
Сальдо початкове = 3700 грн.		
4) видано Степаненку готівку під звіт для поїздки у відрядження – 400 грн.		1) Списано з Петренна за придбані малоцінні та швидкозношувані предмети – 2800 грн. 2) Списано із Степаненка суму витрат, пов’язаних з відрядженням – 200 грн. 3) Невикористанні підзвітні суми Петренком внесено до каси – 600 грн.
Оборот = 400 грн.		**Оборот = 3600 грн.**
Сальдо кінцеве = 500 грн.		

3721

Д “Завгосп Петренко” К	
Сп = 3500 грн.	
	1) 2800 грн. 3) 600 грн.
Об = 0	**Об = 3400 грн.**
Ск = 100 грн.	

3722

Д “Експедитор Степаненко” К	
Сп = 200 грн.	
4) 400 грн.	2) 200 грн.
Об = 400 грн.	**Об =200 грн.**
Ск = 400 грн.	

Рис. 4.11. Відображення господарських операцій на субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” та його аналітичних рахунках.

Таблиця 4.10.
Оборотна відомість по аналітичних рахунках субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами”, грн.

Назва аналітичного рахунку	Сальдо початкове		Оборот		Сальдо кінцеве	
	Д	К	Д	К	Д	К
3721 – Завгосп Петренко	**3500**	–	–	**3400**	**100**	–
3722 – Експедитор Степаненко	**200**	–	**400**	**200**	**400**	–
Разом:	**3700**	–	**400**	**3600**	**500**	–

Як видно із табл. 4.10., вся інформація в ній відображена у грошовому вимірнику.

Поряд із тим, як уже зазначалося, є також оборотні відомості по аналітичних рахунках, які складаються з використанням грошового і натуральних вимірників. Такі відомості складаються безпосередньо по рахунках, на яких обліковуються різного роду матеріальні цінності.

Для побудови оборотної відомості по аналітичних рахунках, яка складається із залученням грошового і натуральних вимірників, скористаємося прикладом, який був розглянутий у пункті 4.5. даної теми (табл. 4.4., табл. 4.5., табл. 4.6.).

Використовуючи інформацію, яку зазначено у вказаних таблицях по аналітичних рахунках субрахунку 205 "Будівельні матеріали", складемо відповідну оборотну відомість і представимо її за допомогою табл. 4.11.

Таблиця 4.11.

Оборотна відомість по аналітичних рахунках субрахунку 205 "Будівельні матеріали"

Назва аналітичного рахунку	Одиниця виміру	С п		Обороти				С к	
		кількість	сума, грн.	надійшло		вибуло		кількість	сума, грн.
				кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.		
20501 Цегла біла	тис. шт.	**20**	**10000**	**10**	**5000**	**22**	**11000**	**8**	**4000**
20504 Цемент М-500 (мішок 50 кг)	шт.	**100**	**5000**	**240**	**12000**	**280**	**14000**	**60**	**3000**
Разом	**х**	**х**	**15000**	**х**	**17000**	**х**	**25000**	**х**	**7000**

Третій вид оборотних відомостей по аналітичних рахунках — це відомості по аналітичних рахунках з двостороннім сальдо. Для детального відображення всіх змін, які можуть відбуватися на таких рахунках, розглянемо наступний приклад.

Приклад. На початок місяця сальдо початкове по дебету рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" складало 15000 грн., зокрема по його аналітичних рахунках: 6311 "Торговий центр" — 7000 грн., 6312 "Молокозавод" — 8000 грн. Початкове кредитове сальдо по рахунку 63 склало 12000 грн., зокрема по його аналітичних рахунках: 6315 "Нафтобаза" — 3000 грн., 6317 "Промпостач" — 9000 грн.

На протязі місяця відбулися наступні господарські операції: 1) надійшли від торгового центра основні засоби, за які було зроблено раніше передоплату — 4000 грн.; 2) проведено оплату на рахунок нафтобази за раніше поставлені паливно-мастильні матеріали (ПММ) — 3000 грн.; 3) надійшла від молокозаводу продукція — 11000 грн.; 4) проведено оплату на рахунок промпостача за поставлені ними матеріали — 5500 грн.

Відображення зазначених господарських операцій по аналітичних рахунках і в цілому по рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" показано на рис. 4.12.

63

Д	**Розрахунки з постачальниками та підрядниками**	**К**
Сальдо початкове = 15000 грн.		**Сальдо початкове = 12000 грн.**
2)проведено оплату нафтобазі за поставлені ПММ – 3000 грн. 4) проведено оплату промпостачу за поставлені матеріали – 5500 грн.		1)надійшли від торгового центра основні засоби – 4000 грн. 3)надійшла від молокозаводу продукція – 11000 грн.
Оборот = 8500 грн.		**Оборот = 15000 грн.**
Сальдо кінцеве = 3000 грн.		**Сальдо кінцеве = 6500 грн.**

6311

Д	**Торговий центр**	**К**
Сп = 7000 грн.		
	1) 4000 грн.	
Об = 0	**Об = 4000 грн.**	
Ск = 3000 грн.		

6312

Д	**Молокозавод**	**К**
Сп = 8000 грн.		
	3) 11000 грн.	
Об = 0	**Об = 11000 грн.**	
	Ск = 3000 грн.	

6315

Д	**Нафтобаза**	**К**
	Сп = 3000 грн.	
2) 3000 грн.		
Об = 3000 грн.	**Об = 0**	
—	—	

6317

Д	**Промпостач**	**К**
	Сп = 9000 грн.	
4) 5500 грн.		
Об = 5500 грн.	**Об = 0**	
	Ск = 3500 грн.	

Рис. 4.12. Відображення господарських операцій на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" та його аналітичних рахунках

На підставі прикладу, який наведено на рис. 4.12. складемо оборотну відомість по аналітичних рахунках з двостороннім сальдо, яку представимо у вигляді табл. 4.12.

Таблиця 4.12.

Оборотна відомість по аналітичних рахунках рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", грн.

Назва аналітичного рахунку	Сальдо початкове		Обороти		Сальдо кінцеве	
	Д	К	Д	К	Д	К
6311 Торговий центр	**7000**			**4000**	**3000**	
6312 Молокозавод	**8000**			**11000**		**3000**
6315 Нафтобаза		**3000**	**3000**			
6317 Промпостач		**9000**	**5500**			**3500**
Разом:	**15000**	**12000**	**8500**	**15000**	**3000**	**6500**

Треба зауважити, що підсумки оборотної відомості по аналітичних рахунках мають відповідати даним по синтетичному рахунку, до складу якого вони входять.

Для перевірки правильності записів і підсумкових даних в оборотній відомості по аналітичних рахунках з двостороннім сальдо необхідно до кредитового кінцевого залишку додати оборот по дебету і додати початкове дебетове сальдо. Від одержаного результату відняти суму початкового кредитового залишку, а також відняти суму кредитового обороту. Отримана сума повинна дорівнювати дебетовому залишку на кінець звітного періоду:

6500 + 8500 + 15000 – 12000 – 15000 = 3000.

Розділ 5.

Облік кругообігу господарських засобів

В розділі розглядаються наступні питання:

5.1. Методологічні основи обліку кругообігу господарських засобів

5.2. Облік процесу постачання

5.3. Облік процесу виробництва

5.4. Облік процесу реалізації і визначення фінансових результатів

5.5. Облік оплати праці

5.1. Методологічні основи обліку кругообігу господарських засобів

Кожне підприємство в процесі своєї діяльності вступає в різного роду економічні взаємовідносини, зокрема, наприклад: із постачальниками та підрядниками при закупівлі сировини та комплектуючих; із покупцями та замовниками при реалізації готової продукції, робіт та послуг підприємства; із працівниками — щодо розрахунків по оплаті праці; із кредитно-фінансовими установами в питаннях кредитування; із бюджетом — по сплаті податків та проведення платежів до позабюджетних фондів соціального спрямування.

Але які б господарські операції та зрушення не відбувались на підприємстві, весь кругообіг господарських засобів можна розділити на три стадії: 1) постачання; 2) виробництва; 3) реалізації.

Загальну схему кругообігу господарських засобів представлено на (рис. 5.1.).

Перша стадія (постачання) передбачає витрату підприємством певної частини грошей на закупівлю засобів праці та предметів праці. При цьому, з однієї сторони беруть участь гроші, як засіб платежу і міра вартості, з іншої — цінності, які купує підприємство.

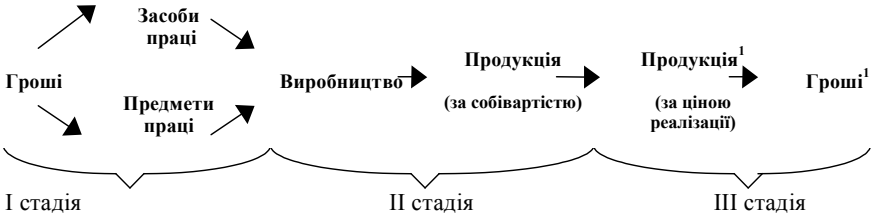

Рис. 5.1. Загальна схема кругообігу господарських засобів

Друга стадія (виробництва) передбачає взаємодію засобів праці і предметів праці при активній ролі в цьому процесі робочої сили. Результатом другої стадії є отримання з виробництва і оприбуткування готової продукції на склад підприємства.

Третя стадія (реалізація) є завершальною фазою кругообігу господарських засобів. Вона виражається у передачі виробленої продукції за цінами реалізації покупцям шляхом купівлі-продажу. Якщо отримана виручка переважає собівартість реалізованої продукції — це означає, що підприємство отримало прибуток, якщо ні — збиток.

Схему кругообігу господарських засобів можна відобразити на рахунках бухгалтерського обліку. Для цього необхідно: наявні грошові кошти підприємства покажемо на умовному рахунку "Гроші" (сальдо початкове = А); засоби праці та предмети праці відобразимо на умовному рахунку "Засоби виробництва"; заробітну плату як елемент витрат виробництва — на рахунку "Заробітна плата"; формування собівартості продукції відобразимо на рахунку "Виробництво"; вироблену продукцію на рахунку "Готова продукція"; процес реалізації покажемо на умовному рахунку "Реалізація продукції"; отриманий фінансовий результат — на рахунку "Прибутки або збитки" (див. рис. 5.2.).

На протязі певного періоду відбулися такі господарські операції:

1) частину грошових коштів підприємства на суму **а** спрямовано на закупівлю засобів виробництва (Кредит "Гроші" — Дебет "Засоби виробництва");
2) в процесі виробництва були спожиті всі засоби виробництва на суму **а** (Дебет "Виробництво" — Кредит "Засоби виробництва");

3) нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на виробництві продукції у сумі **в** (Дебет "Виробництво" — Кредит "Заробітна плата");
4) виплачено нараховану заробітну плату працівникам у сумі **в** (Дебет "Заробітна плата" — Кредит "Гроші");
5) готова продукція із виробництва за собівартістю оприбуткована на склад у сумі **а + в** (Дебет "Готова продукція" — Кредит "Виробництво");
6) всю готову продукцію за собівартістю відпущено в реалізацію на суму **а +в** (Дебет "Реалізація продукції" — Кредит "Готова продукція");
7) надійшли гроші від покупця за відвантажену йому продукцію за цінами реалізації на суму **а + в + п** (Дебет "Гроші" — Кредит "Реалізація продукції");
8) від реалізації продукції отримано результат — прибуток у сумі **п** (Дебет "Реалізація продукції" — Кредит "Прибутки, або збитки").

Треба зауважити, що від реалізації продукції може бути і негативний результат — збиток (за умови, коли по дебету рахунку "Реалізація продукції" буде **а + в + п,** а по кредиту **а + в**). Це означає, що виручка від реалізації продукції не покриває витрат, пов'язаних з її виробництвом, тобто отримано збиток. В цьому випадку для досягнення балансу між дебетом і кредитом рахунку "Реалізації продукції" буде здійснено запис на суму **п** (кредит рахунку "Реалізація родукції" і дебет рахунку "Прибутки або збитки").

Схему кругообігу господарських засобів із відображенням на бухгалтерських рахунках вказаних операцій представимо за допомогою рис. 5.2.

Таким чином, розглянутий приклад кругообігу господарських засобів розкрив дане питання лише з методологічної точки зору. Всі операції знайшли відображення на здебільшого умовних рахунках в загальному плані. Натомість процес кругообігу господарських засобів є багатогранним, тому в наступних пунктах даної теми, будуть більш детально розглянуті всі необхідні питання.

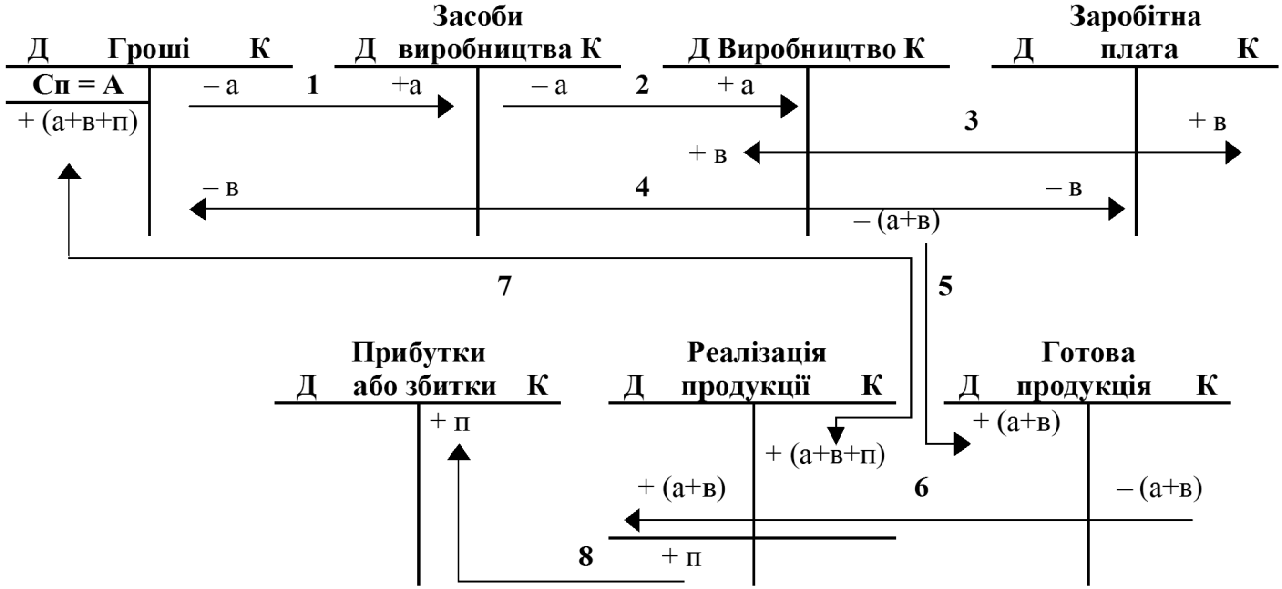

Рис. 5.2. Загальна схема кругообігу господарських засобів підприємства, виражена у бухгалтерських рахунках

5.2. Облік процесу постачання

Для забезпечення ритмічної і безперебійної діяльності кожне підприємство повинне мати у своєму розпорядженні певні виробничі запаси. Виходячи із цього, процес постачання є першочерговою умовою забезпечення виконання плану виробництва на підприємстві і пов'язаний із необхідністю забезпечення його предметами праці у відповідності із заключеними щодо цього договорами.

Суть процесу постачання полягає у тому, що частину наявних грошових коштів підприємство спрямовує на закупівлю сировини, матеріалів, комплектуючих і т.ін. Таким чином забезпечується перша стадія кругообігу господарських засобів, під час якої господарські засоби переходять із засобів сфери обігу до засобів сфери виробництва.

Бухгалтерський облік процесу постачання повинен забезпечити керівництво інформацією щодо наявності на підприємстві необхідної номенклатури виробничих запасів (зокрема, за кількісними і якісними ознаками), про стан розрахунків із постачальниками та підрядниками (наявність дебіторської та кредиторської заборгованості) та гранично допустимі строки їх проведення, а також про залучення кредитних ресурсів для забезпечення підприємства необхідними матеріалами.

Треба зауважити, що окрім сплати вартості сировини або матеріалів та ін., підприємство здійснює також витрати по доставці придбаних запасів до свого складу, а також оплату проведених навантажувально-розвантажувальних робіт, які за своєю економічною природою складають **транспортно-заготівельні витрати.** Виходячи із цього, **фактична собівартість** придбаних підприємством виробничих запасів складається із їх **купівельної вартості** та здійснених у зв'язку із їх доставкою **транспортно-заготівельних витрат.**

Розглянемо облік процесу заготівлі виробничих запасів, а також кореспонденції між рахунками, які при цьому виникають, на конкретному прикладі.

Приклад.

Операція 1. Надійшли на склад підприємства виробничі запаси від постачальника на суму 3000 грн., оплата не проведена (складна проводка: Кредит 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" 3000 грн. — Дебет 20 "Виробничі запаси" 2500 грн. і Дебет 64 "Розрахунки за податками й платежами" 500 грн. на суму податку на додатку вартість).

Пояснення.

Проводка К 63 – Д 20 і Д 64 здійснюється у випадку, коли і постачальник і покупець є платниками податку на додану вартість. За умови, коли хоча б одна із сторін не є платником такого податку, то проведення буде К 63 – Д 20.

Операція 2. Видано гроші із каси під звіт працівнику підприємства для купівлі малоцінних та швидкозношуваних предметів у сумі 400 грн.(Дебет 372 "Розрахунки з підзвітними особами" — Кредит 30 "Каса").

Операція 3. Проведена із розрахункового рахунку підприємства оплата постачальнику за поставлені раніше виробничі запаси у сумі 2000 грн. (Дебет 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" — Кредит 31 "Рахунки в банках").

Операція 4. Враховуючи відсутність обігових коштів на підприємстві і як наслідок відсутності можливості сплатити всю суму (3000 грн.) за поставлені раніше виробничі запаси, було видано постачальнику короткостроковий вексель на суму 1000 грн. (Дебет 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" — Кредит 62 "Короткострокові векселі видані").

Операція 5. Надійшли на склад малоцінні та швидкозношувані предмети на суму 200 грн., які були придбані працівником підприємства за рахунок виданої йому на руки готівки (Дебет 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" — Кредит 372 "Розрахунки з під звітними особами").

Операція 6. Надійшли на склад підприємства товари від постачальника у сумі 7000 грн. (Дебет 28 "Товари" — Кредит 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками").

Операція 7. Враховуючи відсутність на підприємстві обігових коштів, оплату за поставлені товари від постачальника було проведено за рахунок короткострокового кредиту банку у сумі 7000 грн. (Дебет 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" — Кредит 60 "Короткострокові позики").

Операція 8. Перераховано із розрахункового рахунку постачальнику в рахунок погашення раніше виданого короткострокового векселя — 1000 грн. (Дебет 62 "Короткострокові векселі видані" — Кредит 31 "Рахунки в банках").

Спираючись на наведені господарські операції, покажемо в системі бухгалтерських рахунків процес постачання підприємства виробничими запасами і відобразимо за допомогою рис. 5.3.

20

Д	Виробничі запаси	К
1) 2500		

31

Д	Рахунки в банках	К
	3) 2000 8) 1000	

63

Д	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	К
3)2000 4) 1000 7) 7000	1) 3000 6) 7000	

30

Д	Каса	К
	2) 400	

372

Д	Розрахунки з підзвітними особами	К
2) 400	5) 200	

62

Д	Короткострокові векселі видані	К
8) 1000	4) 1000	

22

Д	Малоцінні та швидкозношувані предмети	К
5) 200		

28

Д	Товари	К
6) 7000		

60

Д	Короткострокові позики	К
	7) 7000	

64

Д	Розрахунки за податками й платежами	К
1) 500		

Рис. 5.3. Схема обліку процесу постачання

В методичних цілях у даному пункті було розглянуто процес постачання підприємства матеріальними цінностями із використанням лише грошового вимірника. Натомість, на практиці, надходження виробничих запасів на склад зазначається із використанням як грошового, так і натуральних вимірників.

В структурі собівартості матеріали займають значну питому вагу, тому правильна організація обліку, контролю і аналізу витрат, пов'язаних із забезпеченням підприємства предметами праці, дозво-

ляє прийняти правильні управлінські рішення і винайти резерви підвищення ефективності діяльності підприємства.

5.3. Облік процесу виробництва

Процес виробництва займає центральне місце в схемі кругообігу господарських засобів. Під цим процесом розуміють виготовлення продукції на підприємстві, виконання робіт та надання послуг. Здійснення процесу виробництва можливе лише за умов поєднання засобів праці з предметами праці та при активній ролі у цьому процесі робочої сили.

Завданням обліку процесу виробництва безпосередньо є:

- облік матеріальних і трудових витрат, пов'язаних із процесом виробництва;
- розмежування здійснених витрат між кількістю готової продукції та виробами, що перебувають у незавершеному виробництві;
- визначення собівартості одиниці готової продукції, а також аналіз динаміки зміни структури собівартості продукції у розрізі елементів витрат.

Облік затрат на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг здійснюється на спеціально відведеному у плані рахунків рахунку 23 "Виробництво", на якому по дебету показуються затрати, пов'язані із виробництвом, а по кредиту — оприбуткування готової продукції на склад підприємства.

Рахунок 23 "Виробництво" по дебету кореспондує із кредитами рахунків: 20 "Виробничі запаси" (на суму спожитих у виробництві сировини, матеріалів і т.ін.), 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" (на суму нарахованої оплати праці працівникам, зайнятим безпосередньо на виробництві), 13 "Знос (амортизаця) необоротних активів" (на суму нарахованої амортизації по основних засобах і нематеріальних активах, які задіяні безпосередньо в процесі виробництва), 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" (на суму пов'язаних із виробництвом виконаних для підприємства робіт сторонніми організаціями) та ін. Всі ці витрати, а також інші, в сукупності складають **виробничу собівартість** виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

По кредиту рахунок 23 "Виробництво" кореспондує із дебетами рахунків: 26 "Готова продукція" (на суму оприбуткованої із виробництва на склад готової продукції), 25 "Напівфабрикати" (на суму отриманих відходів, які придатні для подальшого використання у ви-

робничих цілях), 90 "Собівартість реалізації" (на суму виконаних робіт і наданих послуг стороннім споживачам) та ін.

Поряд з цим треба зауважити, що не всі витрати, які пов'язані із виробництвом продукції можна відразу віднести на собівартість конкретного виду продукції.

Виходячи із цього, **за цільовим призначенням** виробничі витрати поділяються **на *основні і накладні. Основні витрати*** — це витрати, які безпосередньо пов'язані із виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг певного виду (сировина, заробітна плата виробничих працівників та ін.). ***Накладні витрати*** — це витрати, які не можуть бути безпосередньо прямо віднесені на собівартість конкретного виду продукції. Прикладом таких витрат є витрати, пов'язані із обслуговуванням виробництва, які обліковуються по рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Розподіл накладних витрат та включення їх до собівартості конкретних виробів по дебету аналітичних рахунків рахунку 23 "Виробництво" та кредиту рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" здійснюється пропорційно заробітної плати або заробітної плати і вартості матеріалів, витрачених на виробництво певного виду продукції.

Розглянемо бухгалтерський облік витрат виробництва за спрощеною схемою. З цією метою на рахунках бухгалтерського обліку (як синтетичних, так і аналітичних) відобразимо наступні господарські операції (див. рис. 5.4).

Приклад.

Операція 1. Витрачені виробничі запаси у сумі 1000 грн., зокрема: на виробництво продукції А у сумі 400 грн.; на виробництво продукції В — 600 грн. (Кредит рах. 20 "Виробничі запаси" — Дебет рах. 2301 "Виробництво продукції А", Дебет рах. 2302 "Виробництво продукції В").

Операція 2. Нараховано заробітну плату працівникам підприємства — 1200 грн., зокрема: зайнятим на виробництві продукції А — 300 грн.; виробництво продукції В — 700 грн.; працівникам загальновиробничого призначення — 200 грн. (Кредит рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" — Дебет рахунку 2301 "Виробництво продукції А", Дебет рахунку 2302 "Виробництво продукції В", Дебет рахунку 91 "Загальновиробничі витрати").

Операція 3. Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального спрямування у розмірі 480 грн. і віднесено зокрема: на виробництво продукції А — 120 грн.; на виробництво продукції В — 280 грн.; на загальновиробничі витрати — 80 грн. (Кредит рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" — Дебет рахунку 2301 "Виробництво

66

Д Розрахунки за виплатами працівникам	К
	2) 1200

65

Д Розрахунки за страхуванням	К
	3) 480

2301

Д Виробництво продукції А	К
1) 400	
2) 300	
3) 120	
5) 90	
6) 100	
7) 140	8) 1150
Оборот = 1150	**Оборот = 1150**

2302

Д Виробництво продукції В	К
1) 600	
2) 700	
3) 280	
5) 210	
6) 160	8)1950
Оборот = 1950	**Оборот = 1950**

91

Д Загальновиробничі витрати	К
2) 200	
3) 80	
4) 20	5) 300
Оборот = 300	**Оборот = 300**

20

Д Виробничі запаси	К
	1) 1000

22

Д Малоцінні та швидкозношувані предмети	К
	4) 20

13

Д Знос (амортизація) необоротних активів	К
	6) 260

63

Д Розрахунки з постачальниками та підрядниками	К
	7) 140

26

Д Готова продукція	К
8) 3100	

Рис. 5.4. Схема обліку процесу виробництва

продукції А", Дебет рахунку 2302 "Виробництво продукції В", Дебет рахунку 91 "Загальновиробничі витрати").

Операція 4. Списано малоцінні та швидкозношувані предмети на загальновиробничі витрати у сумі 20 грн.(Дебет рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" — Кредит рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети").

Операція 5. Проведено розподіл і включення загальновиробничих витрат до вартості виробництва, пропорційно обсягів нарахованої заробітної плати на виробництві продукції А і В у сумі 300 грн., зокрема: на виробництво продукції А — 90 грн. та на виробництво продукції В — 210 грн. (Кредит рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" — Дебет рахунку 2301 "Виробництво продукції А", Дебет рахунку 2302 "Виробництво продукції В").

Операція 6. Нараховано амортизацію по основних засобах у сумі 260 грн. і віднесено: на виробництво продукції А — 100 грн.; на виробництво продукції В — 160 грн. (Кредит рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" — Дебет рахунку 2301 "Виробництво продукції А", Дебет рахунку 2302 "Виробництво продукції В").

Операція 7. Виконано підрядною організацією роботи на виробництві продукції А на суму 140 грн. (Кредит рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" — Дебет рахунку 2301 "Виробництво продукції А".

Операція 8. Оприбутковано із виробництва готову продукцію по собівартості на склад у сумі 3100 грн., зокрема: продукцію А у сумі 1150 грн.; продукцію В — 1950 грн. (Дебет рахунку 26 "Готова продукція" — Кредит рахунку 2301 "Виробництво продукції А", Кредит рахунку 2302 "Виробництво продукції В".

Використовуючи дані наведеного прикладу по обліку витрат виробництва, відобразимо зазначені операції як на синтетичних, так і на аналітичних рахунках бухгалтерського обліку. Результати покажемо за допомогою рис. 5.4.

Відмітимо, що з метою визначення фактичної собівартості виробленої продукції необхідно до вартості незавершеного виробництва на початок місяця (дебетове початкове сальдо по рахунку "Виробництво") додати витрати, які відбулися протягом місяця на даному виробництві (оборот по дебету рахунку "Виробництво") і відняти залишок незавершеного виробництва на кінець місяця (дебетове кінцеве сальдо по рахунку "Виробництво").

5.4. Облік процесу реалізації і визначення фінансових результатів

Процес реалізації являє собою завершальну стадію кругообігу господарських засобів, яка безпосередньо пов'язана із реалізацією готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством і, як наслідок, із визначенням фінансового результату його діяльності.

В ринковій економіці процесу реалізації відводять виключно важливе значення, оскільки вся увага сконцентрована безпосередньо на потребах споживачів. Питання постачання і організації виробництва сьогодні знаходяться на другому місті, головними ж виступають питання, що виробляти і кому реалізувати, а також, яким чином побудувати підприємству свою цінову політику на ринку з метою досягнення максимальної економічної ефективності.

Наукою, яка вивчає ринок, є маркетинг. Його роль на підприємстві пов'язана із визначенням тих видів продукції, на які існує попит, а також впливу зміни форми, якості і ціни товару на збільшення обсягів його реалізації.

Оскільки в бухгалтерському обліку знаходять відображення всі сторони господарської діяльності підприємства, то отримання зворотної інформації керівництвом підприємства про ефективність прийнятих рішень, знову ж таки здійснюється в рамках системи бухгалтерського обліку і зокрема обліку процесу реалізації.

Виходячи із цього, завданнями обліку процесу реалізації є:

- визначення кількості та вартості відвантаженої продукції (за обліковими цінами);
- визначення заборгованості покупців перед підприємством за відвантажену їм продукцію, виконані роботи та надані послуги згідно договорів (за цінами реалізації);
- дотримання строків поставок готової продукції, виконання робіт та надання послуг, а також термінів оплати зі сторони споживачів;
- облік витрат пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, а також просування їх на споживчому ринку (витрати на маркетинг та рекламу);
- визначення фінансового результату (отримання прибутку або збитку) від реалізації продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством як в цілому, так і у розрізі конкретних номенклатурних груп товарів та ін.

Треба відмітити, що визначення отриманого прибутку або збитку здійснюється поетапно. Враховуючи рівень підготовки читача, на даному етапі обмежимося дещо загальною схемою визначення фінансового результату діяльності підприємства.

По-перше, шляхом віднімання від доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) суми податку на додану вартість, визначається **чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).**

По-друге, шляхом віднімання від чистого доходу (виручки) собівартості реалізованої продукції, а також витрат на збут — визначаємо **оподатковуваний прибуток.**

По-третє, визначається розмір податку на прибуток, який підлягає перерахуванню до бюджету. **Податок на прибуток** дорівнює добутку оподаткованого прибутку на ставку податку на прибуток.

По-четверте, шляхом віднімання від оподатковуваного прибутку податку, який підлягає перерахуванню до бюджету, — визначаємо **чистий прибуток.**

Для обліку процесу реалізації планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено використання наступних рахунків: 26 "Готова продукція", 28 "Товари", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 34 "Короткострокові векселі одержані", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 70 "Доходи від реалізації", 79 "Фінансові результати", 90 "Собівартість реалізації", 93 "Витрати на збут".

Відобразимо облік процесу реалізації та визначення фінансового результату діяльності підприємства на конкретному прикладі шляхом використання відповідних бухгалтерських рахунків (рис. 5.5.).

Приклад.

Операція 1. Відвантажено готову продукцію покупцю за собівартістю 2000 грн. Дана операція буде відображена у двох проводках: 1) Списано на реалізацію готову продукцію за собівартістю (Кредит рахунку 26 "Готова продукція" — Дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації"); 1а) Списано на фінансові результати собівартість реалізованої продукції (Кредит рахунку 90 "Собівартість реалізації" — Дебет рахунку 79 "Фінансові результати").

Операція 2. Нараховано покупцю заборгованість за відвантажену йому продукцію за цінами реалізації у сумі 6000 грн. (Дебет рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" — Кредит рахунку 70 "Доходи від реалізації").

26

Д	Готова продукція	К
	1) 2000	

90

Д	Собівартість реалізації	К
1) 2000	1а) 2000	

79

Д	Фінансові результати	К
1а)2000 7) 900 8) 630 9) 1470	4) 5000	
Об = 5000	**Об = 5000**	

93

Д	Витрати на збут	К
	7) 900	

70

Д	Доходи від реалізації	К
3) 1000 4) 5000	2) 6000	
Об = 6000	**Об = 6000**	

36

Д	Розрахунки з покупцями та замовниками	К
2) 6000	5) 3500 6) 2500	

64

Д	Розрахунки за податками й платежами	К
	3) 1000 8) 630	

31

Д	Рахунки в банках	К
5) 3500		

44

Д	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	К
	9) 1470	

34

Д	Короткострокові векселі одержані	К
6) 2500		

Рис. 5.5. Схема обліку процесу реалізації

Операція 3. Вираховано суму податку на додану вартість із суми доходу від реалізації готової продукції 1000 грн. (Дебет рахунку 70 "Доходи від реалізації" — Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами").

Операція 4. Списано на фінансові результати чистий дохід (виручку) без урахування податку на додану вартість — 5000 грн. (Дебет рахунку 70 "Доходи від реалізації" — Кредит рахунку 79 "Фінансові результати").

Операція 5. Надійшла на розрахунковий рахунок підприємства оплата від покупця (виручка) за поставлену йому продукцію у сумі 3500 грн. (Дебет рахунку 31 "Рахунки в банках" — Кредит рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками").

Операція 6. Отримано від покупця короткостроковий вексель як гарантійне зобов'язання щодо оплати за придбаний товар у майбутньому на суму 2500 грн. (Дебет рахунку 34 "Короткострокові векселі одержані" — Кредит рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками").

Операція 7. Списано на фінансові результати витрати підприємства, пов'язані із збутом продукції у сумі 900 грн. (Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" — Кредит рахунку 93 "Витрати на збут").

Операція 8. Нараховано до бюджету податок на прибуток у розмірі 30 % від оподатковуваного прибутку — 630 грн. (Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" — Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами").

Пояснення.

Оподатковуваний прибуток 2100 грн. *= Чистий дохід (виручка) 5000 грн. (Кредит рах. 79) — собівартість реалізованої продукції 2000 грн. (Дебет рах. 79) — витрати на збут 900 грн. (Дебет рах. 79).*

Податок на прибуток 630 грн. *= Оподатковуваний прибуток 2100 грн.* х *30 % (ставка податку на прибуток).*

Операція 9. Визначено нерозподілений прибуток підприємства у розмірі 1470 грн. (Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" — Кредит рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)").

Пояснення.

Враховуючи те, що по рахунках 7 класу кінцеве сальдо завжди дорівнює нулю, урівноважимо дебетовий і кредитовий оборот по рах. 79. Сума, яка врівноважує обороти, є або прибутком — якщо вона записана по дебету рах. 79 і кредиту рах. 44, або збитком — якщо записана по кредиту рах. 79 і дебету рах. 44.

Чистий прибуток 1470 грн. *= Оподаткований прибуток 2100 грн. — Податок на прибуток 630 грн.*

Наприкінці зазначимо, що мінімальна ціна за продукцію, роботи і послуги повинна покривати витрати, які пов'язані із їх створенням. Чим більша різниця між реалізаційною ціною і собівартістю продукції, робіт і послуг — тим більшим є позитивний результат діяльності підприємства (прибуток), і як наслідок, більше можливостей у суб'єкта господарювання розширити свою діяльність.

5.5. Облік оплати праці

Зв'язуючим елементом між засобами праці і предметами праці в процесі виробництва виступає робоча сила. В свою чергу оплата праці виступає як винагорода працівникам у відповідності із кількістю і якістю вкладеної ними праці.

Оплата праці з однієї сторони виступає як дохід працівника, а з іншої як витрати, пов'язані із виробництвом тієї чи іншої продукції.

В свою чергу, виходячи із суми нарахованої оплати праці, здійснюється як утримання із заробітної плати, які зменшують суму до видачі на руки працівнику, так і нарахування на заробітну плату до позабюджетних соціальних фондів, які натомість збільшують витрати підприємства.

Завданням обліку оплати праці є:

- правильне нарахування оплати праці і відображення її на відповідних бухгалтерських рахунках;
- здійснення нарахувань і утримань із заробітної плати у відповідності і з законодавством;
- вчасний і повний розрахунок із працівниками по оплаті праці;
- контроль динаміки зростання або зменшення фонду оплати праці на підприємстві.

Для обліку оплати праці у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачене використання наступних рахунків: 15 "Капітальні інвестиції", 23 "Виробництво", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 39 "Витрати майбутніх періодів", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 81

“Витрати на оплату праці”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” та ін.

Використовуючи вказані рахунки, розглянемо облік оплати праці на конкретному прикладі. Схематично облік оплати праці показано на рис. 5.6.

Приклад.

Операція 1. За даними первинних документів нараховано заробітну плату працівникам підприємства у розмірі 12000 грн., зокрема: працівникам основного виробництва 7000 грн.; адміністративному персоналу 5000 грн. (Кредит рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” — Дебет рахунку 23 “Виробництво”, Дебет рахунку 92 “Адміністративні витрати”).

Операція 2. Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального спрямування у розмірі 4800 грн. і віднесено на: витрати основного виробництва 2800 грн.; адміністративні витрати — 2000 грн. (Кредит рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням — Дебет рахунку 23 “Основне виробництво”, Дебет рахунку 92 “Адміністративні витрати”).

Операція 3. Проведено утримання із заробітної плати прибуткового податку — 2500 грн. (Дебет рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” — Кредит рахунку 64 “Розрахунки з податками й платежами”).

Операція 4. Проведено утримання із заробітної плати до фондів соціального спрямування у сумі 700 грн. (Дебет рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” — Кредит рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”).

Операція 5. Перераховано у бюджет суму утриманого прибуткового податку — 2500 грн. (Дебет рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” — Кредит рахунку 31 “Рахунки в банках”).

Операція 6. Проведено утримання із заробітної плати в рахунок відшкодування виданої позики підприємством працівнику на індивідуальне житлове будівництво у сумі 400 грн. (Дебет рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” — Кредит рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”).

Операція 7. Перераховано до фондів соціального спрямування суму нарахувань і утримань із заробітної плати — 5500 грн. (Дебет рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” — Кредит рахунку 31 “Рахунки в банках”).

66

Д	Розрахунки за виплатами працівникам	К
3) 2500 4) 700 6) 400 8) 8400		1) 12000

65

Д	Розрахунки за страхуванням	К
7) 5500		2) 4800 4) 700

23

Д	Виробництво	К
1) 7000 2) 2800		

37

Д	Розрахунки з різними дебіторами	К
		6) 400

92

Д	Адміністративні витрати	К
1) 5000 2) 2000		

30

Д	Каса	К
		8) 8400

31

Д	Рахунки в банках	К
		5) 2500 7) 5500

64

Д	Розрахунки за податками й платежами	К
5) 2500		3) 2500

Рис. 5.6. Схема обліку розрахунків з оплати праці.

Операція 8. Видано із каси заробітну плату працівникам після здійснення всіх відрахувань і утримань — 8400 грн. (Дебет рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" — Кредит рахунку 30 "Каса").

Розглянутий приклад дає чітке розмежування щодо нарахувань на заробітну плату і утримань із заробітної плати. Нарахування на заробітну плату являють третій тип господарських операцій (збільшуються господарські засоби і джерела їх утворення на одну і ту ж суму). Утримання із заробітної плати представляють другий тип господарських операцій (одні джерела господарських засобів зростають, інші — зменшуються на одну і ту ж суму). Виходячи з того, що вони представляють собою дві різні економічні категорії, кореспонденція рахунків при здійсненні нарахувань або утримань буде відповідно різною.

Розділ 6.

Документація та інвентаризація

В розділі розглядаються наступні питання:

6.1. Бухгалтерські документи і вимоги щодо їх оформлення

6.2. Класифікація документів

6.3. Облікові регістри і форми бухгалтерського обліку

6.4. Помилки в обліку та способи їх виправлення

6.5. Організація документообігу і зберігання документів

6.6. Інвентаризація, її значення і види

6.1. Бухгалтерські документи і вимоги щодо їх оформлення

Предметом бухгалтерського обліку є сукупність об'єктів, які можна об'єднати у три групи: 1) господарські засоби; 2) джерела утворення господарських засобів; 3) господарські процеси.

Відправним моментом при відображенні об'єктів в обліку є їх документування. Це означає, що всі об'єкти мають бути зафіксовані, тобто має бути свідчення про їх наявність та рух. Роль такого свідчення виконує **документ** (від латинської "documentum" — свідчення, доведення). Отже, **документ** — це письмове свідоцтво, що фіксує та підтверджує здійснення господарських операцій, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Виходячи із цього **документація** являє собою спосіб суцільного і безперервного відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, джерел утворення господарських засобів та господарських процесів) шляхом використання бухгалтерських документів.

На протязі всього періоду існування обліку був і залишається традиційним носієм бухгалтерської інформації аркуш паперу вста-

новленого зразка. Натомість за останні десятиріччя поняття носія облікової інформації значно трансформувалося у зв'язку із розвитком обчислювальної техніки. Так, на сьогодні різного роду облікові дані можуть зберігатися як на магнітних, так і на лазерних дисках.

Але як би не змінювалися носії облікової інформації, сам документ, як свідчення факту здійснення господарської операції, залишається незмінним. Виходячи із цього, можна стверджувати, що залишається і документація як елемент методу бухгалтерського обліку.

Порядок документального відображення господарських операцій, а також вимоги щодо оформлення документів регламентується "Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку", затвердженим наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.1995 р.

У вказаному нормативному документі зазначено, що первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

Документи, створені засобами обчислювальної техніки на машинозчитуваних носіях, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості.

Документ, виготовлений машинним способом, повинен бути записаний на матеріальному носії (магнітному, паперовому), виготовлений і розмічений за вимогами відповідного стандарту і закодований згідно з затвердженою системою кодифікації.

На вимогу контролюючих або судових органів та своїх контрагентів підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок зробити копії таких документів на паперовому носії.

Первинні документи (на паперових і машинозчитуваних носіях інформації) для надання їм юридичної сили і доказовості повинні мати такі обов'язкові **реквізити**:

- назва підприємства, установи, від імені яких складений документ;
- назва документа (форми);
- код форми;
- дата і місце складання;
- зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному і вартісному виразі);
- посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл та здійснення господарської операції і складання первинного документа.

При застосуванні засобів обчислювальної та іншої оргтехніки реквізити можуть бути зафіксовані у вигляді коду.

Документ може бути підписаний особисто, із застосуванням факсиміле, штампу, символу або іншим механічним чи електронним способом посвідчення. Підписи осіб, відповідальних за складання первинних документів на обчислювальних машинах та інших засобах організаційної техніки, виконуються у вигляді паролю або іншим способом авторизації, що дає змогу однозначно ідентифікувати особу, яка здійснила господарську операцію.

Документ на машинозчитуваному носії повинен мати код особи, відповідальної за правильність складання документа. Належність коду конкретній особі реєструється організацією-створювачем документа на машинозчитуваному носії, а також створюються технічні, програмні засоби та організаційні умови, що виключають можливість користування чужими кодами.

Фізичні та юридичні особи, які беруть участь у здійсненні операцій, пов'язаних з прийомом і видачею грошових коштів, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна, забезпечуються підприємством, установою, що виконує ці операції, копіями первинних документів про таку операцію.

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України. **Документування господарських операцій може здійснюватись з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.**

У випадках, установлених законодавством, а також міністерствами і відомствами України, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності. Бланки суворої звітності друкуються за зразками типових форм, затверджених відповідно Державним комітетом статистики за погодженням з Міністерством фінансів України або міністерствами і відомствами за погодженням з Державним комітетом статистики і Міністерством фінансів України, із обов'язковим друкуванням на бланках квітанцій, білетів, талонів, абонементів тощо їх номінальної вартості. Всі бланки суворої звітності підлягають нумерації, порядок нанесення якої (нумератором, типографським способом) встановлюють міністерства і відомства.

Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій,

оформлення яких провадиться на таких бланках, установлюються окремими нормативними актами.

Записи у первинних документах, облікових регістрах повинні здійснюватися тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів механізації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання документів та запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень.

Вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

Керівник підприємства, установи забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів.

Керівником підприємства, установи затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено.

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком документообороту терміни для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи.

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції діючому законодавству, логічна ув'язка окремих показників.

Забороняється приймати до виконання первинні документи на операції, що суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку приймання, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та іншого майна, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним і фізичним особам. Такі документи

повинні бути передані головному бухгалтеру підприємства, установи для прийняття рішення.

Первинні документи, що пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці — дату запису в обліковий регістр, а при обробці на обчислювальній установці — відтиск штампу оператора, відповідального за їх обробку.

Усі документи, що додаються до прибуткових та видаткових касових ордерів, а також документи, що стали підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають обов'язковому погашенню штампом або ручним надписом "Одержано" або "Сплачено" із зазначенням дати (числа, місяця, року).

6.2. Класифікація документів

Для оформлення різного роду господарських операцій, які здійснюються на підприємстві, використовують різні за своєю формою і змістом бухгалтерські документи. Поділ документів на групи за певними ознаками забезпечує правильне складання і опрацювання документа, а також розуміння його ролі в системі документообігу на підприємстві.

Бухгалтерські документи незалежно від їх носія класифікуються за наступними ознаками: **за призначенням, за характером задокументованих операцій, за порядком складання, за кількістю охоплених операцій, за місцем складання, за способом складання і опрацювання.**

<u>За призначенням</u> документи поділяються на: ***розпорядчі, виконавчі (виправдні), бухгалтерського оформлення, комбіновані.***

Розпорядчими називаються документи, в яких міститься розпорядження (наказ, завдання) щодо здійснення певної господарської операції. Вони представлені такими бухгалтерськими документами, як: платіжне доручення для перерахування грошових коштів з розрахункового рахунку підприємства іншому підприємству, довіреність на отримання матеріальних цінностей, чек грошової чекової книжки для отримання грошей із банку у касу та ін. Поряд з цим треба зауважити, що розпорядчі документи не засвідчують факту здійснення самої господарської операції, а отже, виступають лише підставою для їх здійснення.

Виконавчими (виправдними) називають ті документи, які засвідчують факт здійснення господарської операції, а отже, є підставою для відображення їх у обліку. Вони представлені такими бухгалтерськими документами, як: виписка із розрахункового рахунку підприємства, авансовий звіт щодо використання коштів підзвітною особою та ін. Для виконавців такі документи є виправдними щодо здійснення певних операцій, або витрачання грошових коштів.

Документи ***бухгалтерського оформлення*** складаються в бухгалтерії на підставі розпорядчих або виконавчих документів, а також даних поточного обліку в процесі підготовки для здійснення відповідних облікових записів. До таких документів належать різного роду бухгалтерські довідки, групувальні відомості, розрахунки (розподілу амортизації за підрозділами підприємства, розподілу загальновиробничих витрат, калькуляційні картки) та ін. Треба зауважити, що документи бухгалтерського оформлення не відображають безпосередньо факт здійснення господарської операції, а є лише підставою для здійснення облікових записів.

В практиці бухгалтерського обліку широке застосування знайшли документи, які поєднують в собі ознаки розпорядчих документів, виконавчих, а також документів бухгалтерського оформлення. Документи, які поєднують функції перелічених вище документів, називаються ***комбінованими.*** Прикладом таких документів можуть бути: видатковий касовий ордер, в якому міститься як розпорядження керівника щодо видачі грошей із каси, так і підтвердження виконання операції (підписи касира і одержувача); видаткова накладна, яка містить як розпорядження щодо видачі із складу певних виробничих запасів, так і підтвердження виконання операції (підписи комірника і одержувача) та ін.

За характером задокументованих операцій бухгалтерські документи поділяються на: ***грошові, матеріальні, розрахункові.***

За допомогою ***грошових документів*** оформляються операції, які пов'язані із рухом грошових коштів на підприємстві. Такими документами є, зокрема: прибутковий та видатковий касові ордери, чек грошової чекової книжки для отримання коштів із банку у касу, об'ява на внесення готівки для здачі грошей із підприємства у банк.

Матеріальними документами оформляються операції, які пов'язані із рухом товарно-матеріальних цінностей на підприємст-

ві. Вони представлені такими документами, як: прибуткова накладна, видаткова накладна, лімітно-забірна картка та ін.

Документи, за допомогою яких здійснюються розрахунки між підприємствами, організаціями та установами — називаються ***розрахунковими.*** Такі документи представлені зокрема платіжним дорученням, платіжною вимогою-дорученням, за допомогою яких здійснюються операції на розрахунковому рахунку.

За порядком складання бухгалтерські документи поділяються на: ***первинні та зведені.***

Первинні документи складаються безпосередньо під час здійснення господарської операції. Вони представлені такими документами як: прибуткові та видаткові касові ордери, прибуткові та видаткові накладні, товарно-транспортні накладні, наряди на відрядну роботу працівників та ін.

В свою чергу ***зведені бухгалтерські документи*** складаються на підставі даних кожного первинного документа шляхом групування і підрахунку (зведення) їх показників. Такі документи представлені, зокрема, такими як: касовий звіт, авансовий звіт, книга складського обліку, звіт про рух товарно-матеріальних цінностей, які складаються на підставі даних первинних облікових документів.

За кількістю охоплених операцій бухгалтерські документи поділяються на: ***разові та накопичувальні.***

Для оформлення однієї або декількох операцій, виконання яких передбачено відразу, використовують ***разові документи.*** Після складання разові документи є підставою для здійснення на їх основі відповідних бухгалтерських проводок. Разові документи представлені зокрема такими як: первинні документи (прибутковий і видатковий касові ордери, накладні на оприбуткування і відпуск виробничих запасів зі складу (як одного так і декількох найменувань виробничих запасів одночасно), платіжне доручення, довіреність на отримання товарно-матеріальних цінностей та ін.), а також зведені документи (звіт про рух товарно-матеріальних цінностей, касовий звіт, виписка банку із розрахункового рахунку підприємства, авансовий звіт та ін.).

Накопичувальні документи використовуються з метою оформлення декількох однорідних господарських операцій, виконання яких передбачене на протязі певного періоду (тижня, декади, місяця). Треба зауважити, що дані документи є підставою для здійснення на їх основі подальших облікових записів лише за умо-

ви відображення у них останньої операції і закриття документа, тобто виведення підсумку по всіх записах. Прикладом накопичувальних документів можуть бути: лімітно-забірна картка, наряди на відрядну роботу (як індивідуальний, так і для бригади) та ін.

За місцем складання бухгалтерські документи поділяються на ***внутрішні та зовнішні.***

Внутрішніми називаються такі документи, які були складені на тому підприємстві, де здійснилася та чи інша господарська операція.

Зовнішніми називаються документи, які надійшли на адресу підприємства від інших підприємств, організацій, установ.

За технікою складання і опрацювання бухгалтерські документи поділяються на такі, які оформляються ***вручну***, а також ***за допомогою ЕОМ.***

Треба зауважити, що фактично всі бухгалтерські документи в межах всієї системи обліку можуть бути одночасно і такими, які оформляються вручну і такими, які складаються за допомогою ЕОМ. Поділ і розмежування документів можливий лише на окремо взятому підприємстві, яке характеризується конкретним ступенем механізації ділянок облікової роботи. Так, на одному підприємстві, в силу механізації певних ділянок облікової роботи, одні документи можуть бути такими, які оформляються вручну, інші — за допомогою ЕОМ, а в цей же час на іншому підприємстві все може бути навпаки.

Розглянуту класифікацію бухгалтерських документів можна узагальнити за допомогою рис. 6.1.

Класифікація бухгалтерських документів за певними ознаками показала, що фактично кожен документ належить одночасно до різних класифікаційних груп. Так, наприклад, платіжне доручення для перерахунку грошей постачальнику через установу банку за призначенням є розпорядчим документом, за характером задокументованих операцій — грошовим, за порядком складання — первинним, за кількістю охоплених операцій — разовим, за місцем складання — внутрішнім, та за способом складання — як такий, що складається вручну, або за допомогою ЕОМ, залежно від рівня механізації облікової роботи на конкретному підприємстві.

Таким чином, правильне розуміння класифікації бухгалтерських документів дає змогу відповідно оцінити призначення кожного документа при відображенні господарських операцій, які здійснюються в процесі господарської діяльності.

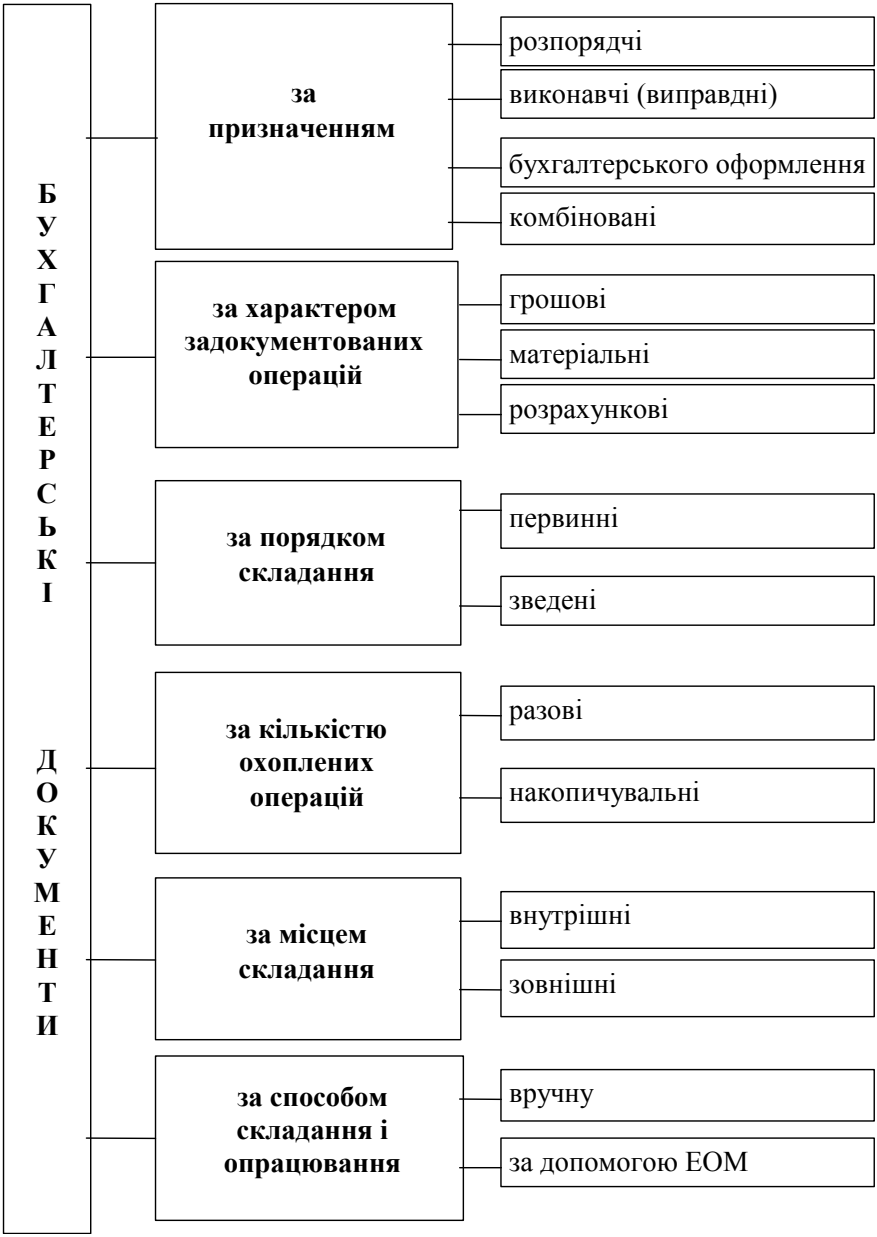

Рис. 6.1. Класифікація бухгалтерських документів

6.3. Облікові регістри і форми бухгалтерського обліку

З метою хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться у прийнятих до обліку первинних документах, використовуються облікові регістри (книги, відомості, журнали тощо).

Виходячи з цього, можна зазначити, що **обліковий регістр** являє собою спосіб групування інформації із первинних документів, що відображає зміни в структурі об'єктів бухгалтерського обліку за певний проміжок часу.

Облікові регістри складаються щомісяця, підписуються виконавцями та головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Ведення облікових регістрів та контирування документів первинного обліку здійснюються із застосуванням, щонайменше, коду класу рахунків й коду синтетичного рахунку.

Розріз (деталізація) аналітичної інформації у регістрах бухгалтерського обліку підприємством може розширюватися, змінюватися, в залежності від конкретних потреб.

Аналітичні дані в облікових регістрах мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

Господарські операції відображаються в облікових регістрах під час надходження первинних документів або підсумками за місяць, в залежності від характеру і змісту операцій. Інформація до облікових регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою та змістом.

Підсумкові записи в регістрах звіряються з даними первинних документів, які були підставою для записів у них.

На документах, дані яких включені до облікових регістрів, зазначають номери відповідних облікових регістрів і порядкові номери записів в них (номер рядка). За документами, дані яких відображені в облікових регістрах загальним підсумком, номер регістру і номер запису вказують на окремому аркуші, який додається до зброшурованих документів.

В облікових регістрах, показники яких переносять в Головну книгу або в інші облікові регістри, роблять відповідну позначку про це у відповідному рядку регістру.

Підприємства для перевірки правильності складання облікових регістрів можуть застосовувати оборотну відомість за рахунками бухгалтерського обліку, яка складається з даних оборотів на рахунках бухгалтерського обліку Головної книги після занесення до неї оборотів із всіх журналів. Обороти за дебетом рахунків і кредитом рахунків також мають бути рівними.

Інформація про господарські операції підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових регістрів використовується для складання фінансової звітності.

Регістри бухгалтерського обліку побудовані за кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку, що встановлена Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом *Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291*.

В свою чергу **форма бухгалтерського обліку** виступає як певна система регістрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них. Вона обирається підприємствами самостійно з додержанням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

Виходячи із практики, найбільш поширеними формами бухгалтерського обліку на даний час є журнально-ордерна форма, спрощена та автоматизована (комп'ютерна) форми бухгалтерського обліку.

Отже, розглянемо більш детально зазначені форми бухгалтерського обліку.

Журнально-ордерна форма обліку

Наказом Міністерства фінансів України №356 від 29.12.2000 року було затверджено "Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку".

Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку (крім регістру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, ор-

ганізаційно-правових форм і видів діяльності, на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

Методичними рекомендаціями передбачено застосування журналів і відомостей, які показані в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1.

Облікові регістри журнально-ордерної форми обліку

Номери		Найменування та призначення регістрів
Журналів	Відомостей	
1	2	3
Облік грошових коштів та грошових документів		
1	–	**Журнал 1** за кредитом рахунків 30, 31, 33
–	1.1	Відомість за дебетом рахунку 30
–	1.2	Відомість за дебетом рахунку 31
–	1.3	Відомість за дебетом рахунку 33
Облік довгострокових та короткострокових позик		
2	–	**Журнал 2** за кредитом рахунків 50, 60
Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань		
3		**Розділ І Журналу 3.** Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)
		Розділ ІІ Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)
	3.1	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками
	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядчиками
	3.4	Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів
	3.5	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями
	3.6	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом

Продовження табл. 6.1

1	2	3
Облік необоротних активів та фінансових інвестицій		
4		**Розділ І Журналу 4.** Облік основних засобів інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19)
	–	**Розділ ІІ Журналу 4.** Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35)
	4.1	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій
	4.2	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій
	4.3	Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів
Облік витрат		
5, 5А*	–	**Розділ І Журналу 5 і Журналу 5А** за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і **розділ ІІ Журналу 5 і Журналу 5А** за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6
	–	**Розділ ІІІ Журналу 5** за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91
	–	**Розділ ІІІ А Журналу 5А** за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91
	–	**Розділ ІІІ Б Журналу 5А** за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66
		Розділ ІV Журналу 5 і Журналу 5А. Аналітичні дані до рахунка 28 “Товари”
	5.1	Відомість аналітичного обліку запасів
Облік доходів і результатів діяльності		
6	–	**Журнал 6** за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75 76, 79
	–	**Розділ ІІ** “Аналітичні дані про доходи”
Облік власного капіталу та забезпечення зобов’язань		
7	–	**Журнал 7** за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49
	7.1	Відомість аналітичних даних рахунку 42 “Додатковий капітал”
	7.2	Відомість аналітичних даних рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”

Продовження табл. 6.1.

1	2	3
	7.3	Відомість аналітичних даних рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”
–	8	Відомість позабалансового обліку

Схему журнально-ордерної форми обліку можна представити за допомогою рис. 6.2.

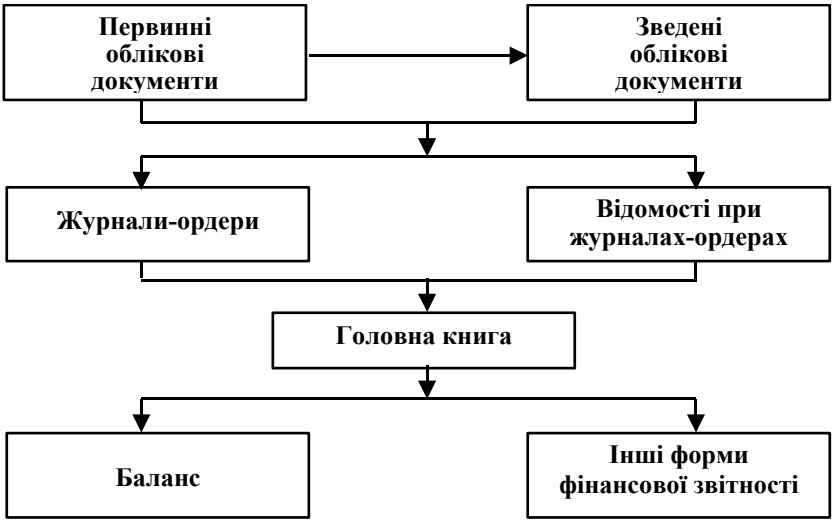

Рис. 6.2. Схема журнально-ордерної форми обліку

Наказом Міністерства фінансів України №422 від 25.06.2003 р. затверджено “Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами”.

Методичні рекомендації призначені для ведення регістрів бухгалтерського обліку юридичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності (крім банків) з ознаками малих підприємств.

Рекомендаціями визначено, що узагальнення інформації про господарські операції малі підприємства можуть здійснюватися за **простою** і **спрощеною формою бухгалтерського обліку.**

Проста форма бухгалтерського обліку

Проста форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з незначним документооборотом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг. Дана форма обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій (див. рис. 6.3.).

Реєстрація операцій				Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку							
№ з/п	Дата і номер відповідного документа	Зміст операції	Сума	10 "Основні засоби"		13 "Знос необоротних активів"		15 "Капітальні інвестиції"		і.т.д.	
				Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	...	...

Рис. 6.3. Схема Журналу обліку господарських операцій.

В Журналі обліку господарських операцій (далі — Журнал) записи здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати і амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Журнал ведеться щомісяця. Дані рядку "Сальдо на кінець місяця" з Журналу за попередній місяць переносяться у рядок "Сальдо на початок місяця" Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

У графі 3 "Зміст операції" у хронологічній послідовності позиційним способом відображаються господарські операції звітного місяця із зазначенням суми операції у графі 4 та одночасно у графах "Дебет" і "Кредит" двох рахунків бухгалтерського обліку відповідних видів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат.

Підсумкові дані у Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і за кредитом усіх рахунків бухгалтерського обліку і виведенням сальдо на кінець місяця. Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць повинні бути однаковими і дорівнювати сумі з графи 4 "Сума господарської операції" у рядку "Усього оборотів за місяць".

Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами і кредиторами малі підприємства застосовують Відомість 3-М (див. дод. А 3) підсумкові дані якої (без повторення записів, що здійснюються у Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться до Журналу обліку господарських операцій з позначенням у графі 3 "Відомість 3-М".

Спрощена форма бухгалтерського обліку

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких регістрах бухгалтерського обліку:

- **Відомість 1-м.**
  - ***Розділ I.*** Облік готівки і грошових документів.
  - ***Розділ II***. Облік грошових коштів та їх еквівалентів.
- **Відомість 2-м**. Облік запасів.
- **Відомість 3-м.**
  - ***Розділ I.*** Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів.
  - ***Розділ II.*** Облік розрахунків з оплати праці.
- **Відомість 4-м.**
  - ***Розділ I.*** Облік необоротних активів та амортизації (зносу).
  - ***Розділ II.*** Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів
- **Відомість 5-м.**
  - ***Розділ I.*** Облік витрат.
  - ***Розділ II.*** Облік витрат на виробництво.
  - ***Розділ III.*** Облік доходів і фінансових результатів.
  - ***Розділ IV.*** Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів
- **Оборотно-сальдова відомість.**

Типові форми відомостей спрощеної форми бухгалтерського обліку наведено у додатках А1 – А6.

Сума за будь-якою операцією відображається у відомості обліку за рахунком, що кредитується, та одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, із зазначенням кореспондуючого рахунку.

Залишки коштів за відомостями повинні бути співставленні з відповідними даними первинних та зведених документів, на підставі яких були зроблені записи (звіт касира, банківські виписки тощо).

У відомостях вказується місяць, за який вони складаються.

Облік готівки, грошових коштів, їх еквівалентів і грошових документів

Систематизація інформації про наявність і рух готівки, грошових коштів на рахунках у банках, еквівалентів грошових коштів грошових коштів у дорозі та грошових документів здійснюється у **Відомості 1-М** (див. дод. А 1).

У розділі I "Облік готівки і грошовмх документів" здійснюються записи за операціями з готівкою і грошовими документами за дебетом і кредитом рахунку 30 "Каса".

У розділі II "Облік грошових коштів та їх еквівалентів" здійснюються записи за операціями на рахунках у банках, в дорозі, еквівалентів грошових коштів за дебетом і кредитом рахунку 31 "Рахунки в банках".

Записи у Відомості 1-М здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів (звітів касира і доданих до них прибуткових та видаткових касових ордерів, виписок банку і доданих до них документів тощо) у розрізі кореспондуючих рахунків у хронологічному порядку.

Облік запасів

Відомість 2-м (див. дод. А 2) використовується для відображення оборотів за дебетом і кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 25 "Напівфвбрикати", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського призначення", 28 "Товари". У відомості зазначається код і назва відповідного рахунку бухгалтерського обліку, щодо якого вносяться дані про залишок і господарські операції.

Записи у Відомості 2-М проводяться на підставі первинних документів, звітів про рух товарно-матеріальних цінностей по складах, або матеріальних звітів, у яких узагальнюється надходження запасів та їх використання, і вибуття за звітний місяць.

Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками та оплати праці

Систематизація господарських операцій по розрахункам з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками, з підзвітними особами, різними дебіторами і кредиторами, з учасниками, за податками й платежами, за відрахуванням на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, індивідуальне страхування і страхування майна, по розрахункам з оплати праці, доходів майбутніх періодів і резерву сумнівних боргів здійснюється у **Відомості 3-М** (див. дод. А 3).

У Відомості 3-М відображаються обороти за дебетом і кредитом рахунків:

– ***у розділі I*** "Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками й платежами, облік довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів" — 34 "Короткострокові векселі одержані", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 55 "Інші довгострокові зобов'язання", 62 "Короткострокові векселі видані", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 67 "Розрахунки з учасниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями", 69 "Доходи майбутніх періодів";

– ***у розділі II*** "Облік розрахунків з оплати праці" — 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

У розділі I Відомості 3-М записи групуються за зазначеними у ньому рахунками шляхом вписування перед початком записів у графі 3 коду і назви відповідного рахунку бухгалтерського обліку, щодо якого далі здійснюються записи. Для заповнення інших граф використовуються дані Відомостей 1-М, 3-М, 4-М і 5-М.

Записи здійснюються протягом місяця на підставі прийнятих до обліку первинних документів за господарськими операціями, щодо яких кореспондуються зазначені у Відомості рахунки бухгалтерського обліку

Для обліку виданих та одержаних векселів, розрахунків з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками, з учасниками і підзвітними особами, з іншими дебіторами і кредиторами у графі 3 розділу I зазначається назва (прізвище) дебітора (кредитора).

При відображенні розрахунків з дебіторами і кредиторами у Відомості відводиться необхідна кількість рядків для впорядкованих записів щодо розрахунків з ними.

Для обліку розрахунків з бюджетом, за відрахуваннями на пенсійне забезпечення, соціальне та інші види страхування у графі 3 розділу І вказуються види податків, платежів і відрахувань. За кожним видом податків, платежів і відрахувань щомісяця відображаються нараховані та належні до відшкодування суми податків і платежів, їх погашення, списання тощо. Сальдо на кінець місяця визначається окремо за кожним видом податків.

Доходи майбутніх періодів відображаються у розділі І Відомості 3-М за видами доходів.

У розділі ІІ Відомості 3-М відображаються розрахунки за виплатами працівникам. За кредитом рахунку 66 відображаються операції, пов'язані з нарахуванням працівникам основної і додаткової заробітної плати, премії, допомоги за тимчасовою непрацездатністю тощо. За дебетом рахунку відображаються усі вирахування із заробітної плати працівників (прибуткового податку, до Пенсійного фонду, до фондів страхування), а також суми виплачених авансів і заробітної плати.

Облік необоротних активів, нарахованої амортизації, капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів

Для систематизації інформації про наявність, рух і знос необоротних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів), про капітальні і фінансові інвестиції та інші необоротні активи ведеться **Відомість 4-М** (див. дод. А 4).

У Відомості 4-М відображаються обороти за дебетом і кредитом рахунків:

– ***у розділі І*** "Облік необоротних активів та зносу" — 10 "Основні засоби" і 13 "Знос необоротних активів";

– ***у розділі ІІ*** "Облік капітальних та фінансових інвестицій та інших необоротних активів" — 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 15 "Капітальні інвестиції", 18 "Інші необоротні активи", 35 "Поточні фінансові інвестиції".

У розділі І Відомості 4-М здійснюються записи на підставі первинних і зведених облікових документі (актів прий-

мання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, актів списання, розрахунку амортизації тощо).

У розділі II Відомості 4-М ведеться бухгалтерський облік капітальних і фінансових інвестицій, інших необоротних активів. Записи у розділі II групуються за рахунками 14, 15, 18 і 35 шляхом вписування перед початком записів у графі 2 коду і назви відповідного рахунку бухгалтерського обліку, щодо якого далі здійснюються записи.

Облік доходів, витрат, фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів

У Відомості 5-М (див. дод. А 5) здійснюється систематизація інформації за дебетом і кредитом рахунків:

– ***у розділі I*** "Облік витрат" — 84 "Витрати операційної діяльності" і 85 "Інші затрати";

– ***у розділі II*** "Облік витрат на виробництво" — 23 "Виробництво";

– ***у розділі III*** "Облік доходів і фінансових результатів" — 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", 70 "Доходи", 79 "Фінансові результати";

– ***у розділі IV*** "Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечення майбутніх витрат і платежів" — 39 "Витрати майбутніх періодів", 40 "Власний капітал", 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

У розділі I Відомості 5-М ведеться облік витрат підприємства у розрізі елементів витрат за умови використання 8-го класу Плану рахунків.

У розділі II Відомості 5-М відображаються витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) за видами продукції, робіт, послуг (дебет рах. 23 "Виробництво"), за кредитом цього рахунку відображається їх щомісячне списання у дебет рах. 26 "Готова продукція", або рах. 79 "Фінансові результати".

Розділ III Відомості 5-М призначено для систематизації інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій, про нерозподілені прибутки (непокриті збитки).

Розділ IV Відомості 5-М призначений для систематизації інформації по рах. 39 "Витрати майбутніх періодів", про власний

капітал (рах. 40 “Статутний капітал”, 41 “Пайовий капітал”, 42 “Додатковий капітал”, 43 “Резервний капітал”, 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал”), по рах. 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, та рах. 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”. У графі 2 до початку записів зазначається код і назва відповідного рахунку бухгалтерського обліку, щодо якого вносяться дані про залишок і господарські операції.

Підсумкові записи з відомостей переносяться до **Оборотно-сальдової відомості** (див. дод. А 6), яка використовується щомісяця для узагальнення даних регістрів бухгалтерського обліку за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

Схему спрощеної форми обліку можна представити за допомогою рис. 6.4.

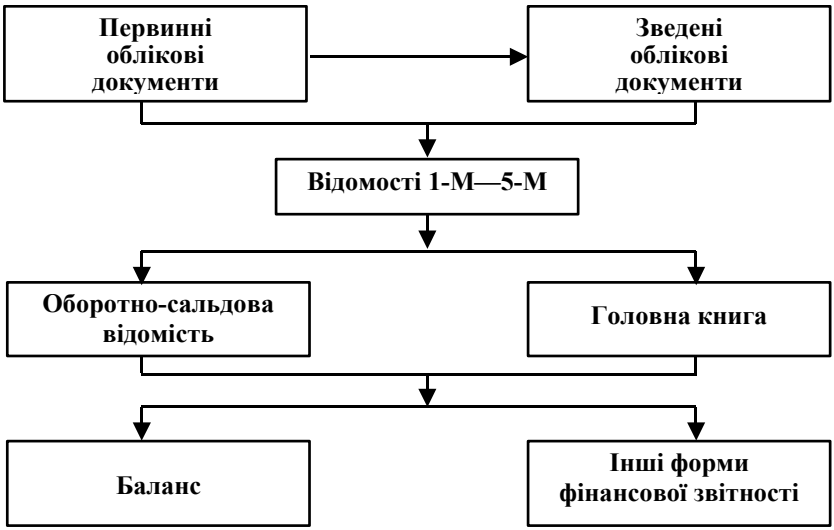

Рис. 6.4. Схема спрощеної форми обліку

Автоматизована (комп’ютерна) форма обліку

Автоматизована (комп’ютерна) форма бухгалтерського обліку базується на використанні різних видів комп’ютерної техніки.

На великих підприємствах, де за допомогою ЕОМ обробляється велика кількість як облікової, так і іншої інформації, створю-

ються обчислювальні центри із потужними ЕОМ.

Поряд з тим розвиток ринку показав, що найбільш мобільним з точки зору швидкості переозброєння і оновлення виробництва є невеликі підприємства. На таких підприємствах автоматизація облікової роботи проводиться за допомогою персональних ЕОМ (ПЕОМ).

Автоматизована (комп'ютерна) форма обліку включає такі етапи:

1) документування господарських операцій;
2) автоматизована обробка інформації;
3) автоматизоване узагальнення облікової інформації (баланс та звітність).

В залежності від фінансових можливостей і потреб того чи іншого підприємства автоматизація бухгалтерського обліку може бути повною або частковою.

Повна автоматизація облікової роботи передбачає автоматизацію всіх етапів і ділянок облікової роботи. За цих умов первинні документи (в більшості) оформляються не вручну із використанням типографських бланків, а друкуються за допомогою ПЕОМ, що значно скорочує робочий час облікових працівників. При повній автоматизації для обробки інформації відпадає потреба додаткового вводу даних із первинних документів до бази даних ПЕОМ, оскільки у пам'яті комп'ютера зберігаються всі необхідні реквізити. І як наслідок, при повній автоматизації складання передбачених законодавством форм звітності підприємства теж здійснюється за допомогою ПЕОМ.

Виходячи із практики обліку, на підприємствах України в даний час найбільш розповсюдженою є часткова автоматизація бухгалтерського обліку, яка передбачає автоматизацію окремих етапів та ділянок облікової роботи. На багатьох підприємствах за допомогою ПЕОМ як правило здійснюють облік заробітної плати, виробничих запасів та ін., які являються найбільш трудомісткими ділянками обліку. За таких умов автоматизації підлягає лише другий етап облікового процесу (автоматизована обробка інформації), а перший (документування господарських операцій) та третій (узагальнення облікової інформації) забезпечується виконанням вручну. Це звичайно впливає на затрати робочого часу бухгалтерів, а також на якість і строки отримання облікової інформації.

Зауважимо, що відсутність повної автоматизації облікової роботи не завжди пов'язана із фінансовими можливостями конкрет-

ного підприємства. Велика увага, поряд з іншим, повинна приділятися питанням підготовки і перепідготовки облікових працівників, на що у вищих навчальних закладах має бути спрямовано велику увагу.

6.4. Помилки в обліку та способи їх виправлення

Бухгалтерський облік на практиці пов'язаний із оформленням значної кількості первинних документів, які засвідчують здійснення тих чи інших господарських операцій. Інформація із первинних облікових документів узагальнюється, систематизується і знаходить своє відображення в облікових регістрах.

В свою чергу при заповненні як первинних документів, так і облікових регістрів допускаються різного роду помилки.

Найбільш поширеними помилками в обліку є:

- запис неправильного тексту, що в результаті змінює або зміст операції, або напрямок здійснення певних витрат;
- запис неправильних одиниць виміру матеріальних цінностей, облікової ціни одиниці запасів, що в результаті змінює підсумок по конкретній операції;
- запис неправильних розцінок при виконанні робіт працівниками, що призводить або до заниження, або до завищення фонду оплати праці по підрозділах та підприємству в цілому;
- встановлення неправильної кореспонденції між рахунками, яка призводить в результаті до записів в інших облікових регістрах;
- порушення правил подвійного запису і взаємозв'язків між синтетичними рахунками, субрахунками і аналітичними рахунками;
- неправильне виведення оборотів і сальдо по рахунках та ін.

Треба зазначити, що обробка інформації як вручну, так і з використанням обчислювальної техніки зовсім не гарантує нездійснення помилок.

Помилки, які виникають в обліку, можуть бути спричинені:

- недостатнім рівнем кваліфікації облікових працівників;
- втомою та неуважністю працівників;
- несправністю обчислювальної техніки;

- використанням при узагальненні даних із звітів і облікових регістрів, в яких були допущені помилки та ін.

Помилки в обліку можуть бути **локальними** за умов, коли неправильні записи (помилки) відмічаються лише в одному обліковому регістрі і при цьому не впливають в подальшому на систематизацію інформації в інших облікових регістрах, а також **транзитними**, коли помилка в одному обліковому регістрі призводить до ланцюгових змін (помилок) в інших облікових регістрах, а також звітності підприємства.

Одним із найбільш поширених способів виявлення помилок, допущених в обліку, є **пунктування записів**. Він полягає у тому, що в процесі перевірки записів в декількох облікових регістрах, де були виявлені розбіжності, біля аналогічних цифр ставиться позначка "**V**", яка засвідчує тотожність даних. Це дає змогу побачити, яка частина інформації вже перевірена і що необхідно буде ще опрацювати з метою пошуку помилок.

Дієвим способом виявлення помилок в разі порушення правил подвійного запису і взаємозв'язків між синтетичними рахунками, субрахунками і аналітичними рахунками є складання оборотних відомостей як по синтетичних, так і аналітичних рахунках. Порядок складання таких відомостей було нами розглянуто в темі 4.

Треба зауважити, що перевірка з метою виявлення помилок може бути як **суцільною**, коли вона здійснюється на всіх ділянках облікової роботи, так і **вибірковою**, коли здійснюється пошук помилок за певними ділянками облікової роботи або окремими операціями.

В залежності від характеру помилок використовують різні способи їх виправлення. Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (наказ Міністерства фінансів України №88 від 24.05.1995 р.) **передбачено виправлення помилок наступними способами:**

1) коректурний;

2) червоного сторно (від'ємних чисел).

Треба зауважити, що у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів і звітів підчистки і необумовлені виправлення не допускаються.

Помилки в первинних документах, облікових регістрах і звітах, що створені ручним способом, виправляються **коректурним способом**, тобто неправильний текст або цифри закреслюються і над закресленим надписується правильний текст або цифри. Закреслен-

ня здійснюється однією рискою так, щоб можна було прочитати виправлене.

В свою чергу помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляються **способом "червоного сторно"**. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом або темною пастою кулькових ручок у рамці, а правильний запис (сума, кореспонденція рахунків) заноситься темним чорнилом або пастою кулькових ручок. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Помилки в облікових регістрах за поточний період, що виправляються способом **доповнюючих проводок,** використовують у випадках, коли кореспонденція між рахунками вказана правильно, але операцію зазначено у меншій сумі, аніж було по факту її здійснення. В цьому випадку складають доповнюючу проводку за тією ж самою кореспонденцією рахунків, що й початковий запис, на різницю між правильною і зменшеною сумою по операції.

Виправлення помилки повинно бути обумовлено надписом "**виправлено"** та підтверджено підписами осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.

У документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускається.

Виправлення помилок, які трапляються при визначенні кореспонденції між рахунками, способом "червоного сторно" розглянемо на прикладі із залученням бухгалтерських рахунків.

Приклад.

Операція 1. Згідно даних первинного документа на склад було оприбутковано із виробництва за собівартістю готову продукцію на суму 4000 грн. В бухгалтерському обліку, в силу допущеної помилки, дана операція була відображена наступною проводкою:

Дебет рахунку 20 "Виробничі запаси"	4000 грн.
Кредит рахунку 23 "Виробництво"	4000 грн.

Операція 2. Після з'ясування допущеної помилки проведено сторнування помилково записаної суми:

Дебет рахунку 20 "Виробничі запаси"	4000 грн.
Кредит рахунку 23 "Виробництво"	4000 грн.

Операція 3. Встановлено правильну кореспонденцію між рахунками при оприбуткуванні готової продукції на склад із вироб-

ництва за собівартістю на суму 4000 грн.:

Дебет рахунку 26 “Готова продукція” 4000 грн.

Кредит рахунку 23 “Виробництво” 4000 грн.

Відобразимо вказані господарські операції за допомогою схеми, яку наведено на рис. 6.5.

20		23		26	
Д Виробничі запаси К		**Д Виробництво К**		**Д Готова продукція К**	
1) 4000 2) 4000			1) 4000 2) 4000 3) 4000	3) 4000	
Оборот = 0	—	—	**Оборот=4000**	**Оборот = 4000**	—

Рис. 6.5. Виправлення помилкової кореспонденції між рахунками при використанні способу “червоне сторно”.

Поряд із наведеним прикладом у бухгалтерському обліку виправлення помилок із використанням способу “червоного сторно” застосовують і в тому випадку, коли запис зроблено в правильній кореспонденції рахунків, але із перебільшенням фактичної суми здійсненої операції. Виходячи з цього, на суму різниці (перевищення) помилкового запису і правильної суми роблять часткове сторнування. Виправлення помилок в обліку способом “червоного сторно” за умов відображення по рахунках більших цифр, ніж фактичні, розглянемо на наступному прикладі.

Приклад.

Операція 1. За даними первинного документа було видано із каси готівку підзвітній особі для поїздки у відрядження у сумі 800 грн. В бухгалтерському обліку, в силу допущеної помилки, дана операція була відображена в правильній проводці, але із завищеною сумою:

Дебет рахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” 1800 грн.

Кредит рахунку 30 “Каса” 1800 грн.

Операція 2. Після з’ясування допущеної помилки проведено сторнування надлишково записаної суми:

Дебет рахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” 1000 грн.

Кредит рахунку 30 “Каса” 1000 грн.

Відобразимо зазначені господарські операції за допомогою схеми, яку наведено на рис. 6.6.

30			372		
Д	Каса	К	Д	Розрахунки з підзвітними особами	К
	1) 1800 2) 1000		1) 1800 2) 1000		
	Оборот = 800		**Оборот = 800**		

Рис. 6.6. Виправлення помилок на рахунках способом “червоного сторно” при правильній кореспонденції рахунків, але перебільшеній сумі запису.

Виправлення помилок, допущених в обліку **способом доповнюючих проводок** розглянемо на наступному прикладі:

Приклад.

Операція 1. Проведено оплату постачальнику із розрахункового рахунку підприємства за поставлені раніше виробничі запаси на суму 2500 грн. В бухгалтерському обліку в силу допущеної помилки при опрацюванні банківської виписки, операція була відображена в правильній проводці, але заниженій сумі:

Дебет рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 2200 грн.

Кредит рахунку 31 “Рахунки в банках” 2200 грн.

Операція 2. Після з’ясування допущеної помилки складено доповнюючу бухгалтерську проводку в тій самій кореспонденції рахунків на різницю між правильною і зменшеною сумою операції:

Дебет рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 300 грн.

Кредит рахунку 31 “Рахунки в банках” 300 грн.

Відобразимо зазначені господарські операції за допомогою схеми, яку наведено на рис. 6.7.

31			63		
Д	Рахунки в банках	К	Д	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	К
	1) 2200 2) 300		1) 2200 2) 300		
	Оборот = 2500		**Оборот = 2500**		

Рис. 6.7. Виправлення помилок в обліку способом доповнюючих проводок

З наведеного прикладу видно, що перший запис є помилковим, а доповнююча проводка (другий запис) складена на різницю між правильною і помилковою (зменшеною) сумою операції. В той же час підсумки обох записів як по кредиту одного, так і по дебету іншого рахунку складають по 2500 грн., що правильно відображає здійснену господарську операцію, тобто, фактично сплачену суму постачальнику за поставлені ним на підприємство виробничі запаси.

Позитивним при здійсненні сторнувальних і доповнюючих записів в обліку є те, що за їх допомогою ми маємо можливість не лише забезпечити правильне відображення кореспонденції та економічної сутності здійснених операцій, а також внести уточнення при відображенні оборотів по бухгалтерських рахунках.

Найбільш характерним прикладом зазначеного є списання відхилень між плановою і фактичною собівартістю виготовленої і оприбуткованої на склад із виробництва готової продукції та ін.

Треба зауважити на тому, що у документах, за допомогою яких оформляються операції по касі, розрахунковому рахунку, а також операції з цінними паперами (які пов'язані безпосередньо із рухом грошових коштів), ніякого роду виправлення (дописки, підчистки та ін.) не допускаються. В цьому випадку документ, в якому було зроблено помилку, анулюється і виписується новий.

При виявленні помилки, з метою запобігання можливого порушення ідентичності показників обліку і звітності після складання балансу, а також інших форм звітності, ніяких виправлень в облікових записах за звітний період не допускається. Виправлення помилок та зміна даних в обліку і звітності, як за даний, так і за попередні періоди, проводиться у тому звітному періоді, в якому було виявлено помилки.

6.5. Організація документообороту і зберігання документів

Організація документообороту

Всі документи з моменту їх створення до передачі в архів проходять певний шлях.

Процес від складання бухгалтерського документа або отримання документа від іншого підприємства, до його здачі в архів називається **документооборотом** або **документообігом**.

Документообіг можна поділити на чотири етапи:

1) складання документів в первинних підрозділах;
2) передача оформлених документів для перевірки і опрацювання до бухгалтерії підприємства;
3) рух документів при обробці і здійсненні на їх підставі облікових записів;
4) рух документів від місця обробки до місця зберігання — архіву.

Треба зауважити, що ефективність прийнятих управлінських рішень на підприємстві прямо залежить від оперативності (швидкості) організованого документообороту. Для отримання вчасної і якісної інформації необхідно організувати таку систему збору і обробки документів, яка б забезпечувала прискорення документообороту.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів для записів у бухгалтерському обліку наказом керівника підприємства, установи встановлюється **графік документообороту**, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Графік документообороту на підприємстві, в установі повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Графік документообороту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообороту. Для цього кожному виконавцю видається **витяг із графіка**. У витязі наводиться перелік документів, оформлення яких відноситься до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, установи, до яких передаються ці документи.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві, в установі здійснюється головним

бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей є обов'язковими для усіх підрозділів і служб підприємства.

Виходячи із вказаного, зазначимо, що відсутність належного порядку при складанні і опрацюванні документів є головною причиною невчасного подання фінансової звітності, а як наслідок, і у відставанні при прийнятті необхідних управлінських рішень, здійсненні повноцінного контролю і аудиту.

Зберігання документів

Вимоги щодо зберігання на підприємствах бухгалтерських документів викладено у Положенні про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку (наказ Міністерства фінансів України №88 від 24.05.1995 р.).

Первинні документи та облікові регістри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву.

Первинні документи та облікові регістри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси до передачі їх до архіву підприємства, установи повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх схоронність.

Порядок зберігання документів на машинозчитуваних носіях визначається вказівками з організації бухгалтерського обліку з використанням обчислювальної техніки.

Первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку ручним способом і відносяться до відповідного облікового регістру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються довідкою для архіву.

Термін зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів та балансів у архіві підприємства, установи визначається згідно з **"Переліком типових документів, що утворюються в діяльності органів державної представницької і виконавчої влади та місцевого самоврядування, інших установ,**

організацій і підприємств”, затвердженим Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України №41 від 20.07.1998 р.

Граничні терміни зберігання конкретних бухгалтерських документів в архіві підприємства показано в таблиці 6.2.

Таблиця 6.2.

Терміни зберігання бухгалтерських документів в архіві підприємства

Типи документів бухгалтерського обліку	Термін зберігання, років
Бухгалтерські звіти й баланси організацій та пояснювальні записки до них:	
а) зведені річні	Постійно
б) річні	Постійно
в) квартальні	3
Первинні документи і додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для бухгалтерських та податкових записів (касові, банківські документи, повідомлення банків і переказні вимоги, виписки банків, наряди на роботу, табелі, акти про приймання, здавання і списання майна й матеріалів, квитанції і накладні з обліку товарно-матеріальних цінностей, авансові звіти та ін.)	3
Особові рахунки робітників та службовців, студентів	75
Розрахункові (розрахунково-платіжні) відомості (в тому числі на машинних носіях)	5
Інвентарні картки та журнали обліку основних засобів	3
Довіреності на одержання грошових сум і товарно-матеріальних цінностей (у тому числі анульовані довіреності)	3
Облікові регістри (головна книга, журнали-ордери, розроблювальні таблиці та ін.)	3
Допоміжні й контрольні книги, журнали, картотеки, касові книги, оборотні відомості	3
Книги обліку депонованої заробітної плати, журнали реєстрації виконавчих листів	3
Журнали, книги реєстрації рахунків, касових ордерів, довіреностей, платіжних доручень та ін.	3
Документи (протоколи засідань інвентаризаційних комісій, інвентарні описи, акти, звіряльні відомості) про інвентаризацію	3

Зберігання первинних документів та облікових регістрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, оформлення і передачу їх до архіву забезпечує головний бухгалтер підприємства, установи.

Видача первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії і з архіву підприємства, установи працівникам інших структурних підрозділів може провадитися тільки за рішенням головного бухгалтера.

Вилучення первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може бути здійснено тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформлюється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства, установи.

З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення.

Якщо вилучаються томи документів, які недооформлені (не переплетені, не пронумеровані тощо), то з дозволу і в присутності представників органів, які проводять вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть дооформити ці томи (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнурувати, опечатати, засвідчити своїм підписом та печаткою).

Органи, що вилучили документи, забезпечують підприємствам, установам за їх письмовим зверненням можливість зробити виписку, витяг, копію документів для видачі довідок за обставинами відповідно до законодавства.

У разі повернення вказаними органами документів, що були раніше вилучені, такі документи приймаються під розписку відповідною посадовою особою підприємства, установи та разом із рішенням про повернення підшиваються до тих же томів, з яких документи були вилучені та в яких знаходяться постанови про вилучення, реєстр і копії таких документів.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових регістрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення.

Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, установа, а також державній податковій інспекції — підприємствами та місцевому фінансовому органу — установами в 10-денний термін.

6.6. Інвентаризація, її значення і види

Зміни, які відбуваються в результаті господарських процесів, іноді призводять до розбіжностей між обліковими даними, які відображають рух і наявність господарських засобів і джерел, а також їх фактичною наявністю. Наявність такого роду відхилень можна з'ясувати лише шляхом проведення інвентаризації.

Інвентаризація являє собою спосіб виявлення та обліку тих господарських засобів та джерел їх утворення, які не знайшли документального відображення у бухгалтерському обліку. Інвентаризація з однієї сторони виступає як елемент методу бухгалтерського обліку, а з іншої як техніка (технічний прийом) її проведення.

Нормативно-правовим актом, який врегульовує питання проведення, а також документального оформлення результатів проведення інвентаризації на підприємстві є **"Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу"**, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України №90 від 30.10.1998 року.

Дана Інструкція встановлює єдині вимоги щодо порядку інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, установами і організаціями, які утримуються за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів (надалі — установи).

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна.

Інвентаризації підлягає все майно установи, незалежно від його місцезнаходження, і всі види фінансових зобов'язань.

Інвентаризація майна проводиться за його місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами. Під час інвентаризації в обов'язковому порядку проводиться констатація наявності об'єктів.

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, бюджетних, валютних та поточних рахунках;
- виявлення невикористовуваних матеріальних цінностей;
- дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;
- перевірка реальної вартості обліковуваних на балансі матеріальних цінностей, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі — щодо якої термін позовної давності минув, та інших статей балансу.

Установи зобов'язані проводити інвентаризацію:

1) будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів — не менше одного разу в три роки;

2) музейних цінностей — у відповідності зі строками, встановленими Міністерством культури України;

3) бібліотечних фондів — один раз у п'ять років;

4) інших основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів:

- у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, місцевих державних адміністраціях, їхніх управліннях (відділах), виконавчих органах місцевих рад — не менше одного разу в два роки;
- в інших установах — не менше одного разу на рік.

Інвентаризація основних засобів проводиться не раніше першого жовтня;

5) інвентаризація дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння і виробів з них, а також дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться у відходах і брухті, здійснюється два рази на рік: станом на перше січня і на перше липня за місцями їх зберігання і безпосередньо на виробництві;

6) капітальних робіт інвентарного характеру і капітальних ремонтів — не менше одного разу на рік, але не раніше першого грудня;

7) молодняку тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутрових звірів і сімей бджіл — не менше одного разу на квартал;

8) готових виробів, сировини та матеріалів, пального, кормів, фуражу та інших матеріалів — не менше одного разу на рік, але не раніше першого жовтня;

9) продуктів харчування і спирту — не менше одного разу на квартал;

10) незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва у виробничих (навчальних) майстернях і підсобних сільських та навчально-дослідних господарствах, незавершених науково-дослідних робіт, які виконуються за договорами з підприємствами та організаціями — не раніше першого жовтня звітного року і, крім того, періодично — у терміни, які встановлюють відповідно міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи місцевих рад;

11) грошових коштів, грошових документів, цінностей та бланків суворої звітності — не менше одного разу на квартал;

12) реєстраційних, бюджетних, валютних та поточних рахунків — у міру отримання виписок банків;

13) розрахунків платежів до бюджету — не менше одного разу на квартал;

14) розрахунків установи з вищестоящою організацією — не менше одного разу на квартал;

15) розрахунків із дебіторами та кредиторами — не менше двох разів на рік, розрахунків у порядку планових платежів і з депонентами — не менше одного разу на місяць.

У терміни, які зазначені вище, підлягають інвентаризації матеріальні цінності, які не належать установі — як такі, що перебувають на обліку (в орендному користуванні, на відповідальному зберіганні тощо), так і не враховані з будь-яких причин.

Інвентаризація всіх цінностей проводиться в установлені терміни, включаючи цінності, на предмет наявності яких проведено позапланові перевірки протягом року.

Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення й перелік майна та зобов'язань, що підлягають інвентари-

зації під час кожної з них, визначаються керівником установи — крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної бухгалтерської звітності;
- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийняття — передачі справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день установлення таких фактів);
- після пожежі або стихійного лиха (повені, землетрусів та ін.) — терміново після ліквідації пожежі або стихійного лиха;
- у випадку ліквідації установи;
- згідно з розпорядженням судових та слідчих органів;
- при передачі майна установи в оренду;
- при передачі підприємств, установ, організацій або їх структурних підрозділів із одного підпорядкування в інше (на встановлену дату передачі).

Інвентаризація може не проводитися у випадках передачі установ чи їх структурних підрозділів, а також будівель та споруд усередині одного міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади (якщо інвентаризація була раніше проведена в терміни згідно з вимогами цієї Інструкції).

В залежності від повноти охоплення перевіркою господарських засобів та джерел їх утворення, інвентаризацію поділяють на **повну та часткову**. **Повна інвентаризація** передбачає перевірку всіх засобів та джерел їх утворення на підприємстві. При **частковій інвентаризації** перевірці підлягає певна група засобів та джерел.

В залежності від характеру інвентаризацію поділяють на **планову та позапланову. Планова інвентаризація** проводиться за планом і у строки, які затверджені заздалегідь. В свою чергу **позапланова інвентаризація** здійснюється раптово згідно розпорядження керівництва, за вимогою слідчих або контролюючих органів, при зміні матеріально-відповідальних осіб тощо.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне та своєчасне її проведення несе керівник установи.

Головний бухгалтер, разом із керівниками відповідних підрозділів та служб, зобов'язаний контролювати дотримання установлених правил проведення інвентаризації.

Для проведення інвентаризації наказом керівника установи **створюється комісія** з числа працівників установи за обов'язкової

участі головного (старшого) бухгалтера. Інвентаризаційну комісію очолює керівник установи чи його заступник.

Наказом установлюються також терміни початку та закінчення робіт з проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів у обліку.

В установах, у яких унаслідок великого обсягу і робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, утворюються також місцеві комісії, очолювані керівниками відповідних структурних підрозділів, на які покладається проведення інвентаризації в структурних підрозділах цих установ.

Забороняється призначати головою місцевої інвентаризаційної комісії в одній і тій самій установі одного й того самого працівника **два роки підряд**. До складу місцевої комісії включається працівник бухгалтерії. Робота місцевих комісій організовується та контролюється центральною комісією.

Проведення інвентаризації в установах, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, оформляється (в частині затвердження центральної інвентаризаційної комісії та календарного плану проведення інвентаризації) наказом керівника установи, при якому утворена централізована бухгалтерія, а також затверджується розподіл працівників централізованої бухгалтерії в установах для участі їх у місцевих інвентаризаційних комісіях. На підставі цього наказу керівники установ, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, призначають місцеві інвентаризаційні комісії, до складу яких обов'язково входять працівники бухгалтерії та інші фахівці (інженери, технологи, економісти та ін.), які добре знають об'єкт інвентаризації та первинний облік. Місцеві інвентаризаційні комісії очолюються представником керівника установи, який призначив інвентаризацію.

Центральна інвентаризаційна комісія проводить інвентаризацію матеріальних цінностей і грошових коштів, які належать централізованій бухгалтерії та установі, при якій вона створена, а також коштів у розрахунках та бланків суворої звітності, а також керує роботою місцевих інвентаризаційних комісій; у разі потреби (при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та інше) проводить, за рішенням керівника установи, повторні суцільні інвентаризації, розглядає пояснення, отримані від осіб, які припустилися недостачі чи псування цінностей, а також інших порушень, та дає пропозиції про порядок врегулювання виявлених недостач і втрат від псування цінностей.

Місцеві інвентаризаційні комісії проводять зняття фактичних залишків матеріальних цінностей, звіряють наявність вказаних цінностей з даними бухгалтерського обліку і складають свої висновки про виявлені недостачі та надлишки, вносять пропозиції з питань впорядкування приймання, зберігання та відпуску матеріальних цінностей, покращення обліку та контролю за їх збереженням.

Дані бухгалтерського обліку, які проставляються в описах, скріплюються підписом працівника бухгалтерії. Матеріали інвентаризації розглядаються та затверджуються особами, які були призначені комісією для проведення інвентаризації.

Інвентаризаційні комісії несуть відповідальність за:

- своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризації відповідно до наказу керівника установи;
- повноту і достовірність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, основних засобів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, нематеріальних активів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках;
- правильність і своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації відповідно до встановленого порядку.

Члени інвентаризаційних комісій за внесення в описи неправильних даних про фактичні залишки матеріальних цінностей з метою приховання недостач або лишків матеріальних цінностей несуть відповідальність у встановленому законом порядку.

Забороняється проводити інвентаризацію цінностей при неповному складі членів інвентаризаційної комісії. Відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів інвентаризації недійсними.

Перевірка залишків матеріальних цінностей у натурі членами комісії проводиться за обов'язкової участі матеріально відповідальних осіб.

До початку інвентаризації в бухгалтеріях необхідно закінчити обробку всіх документів про надходження і видачу матеріальних цінностей, провести відповідні записи в регістрах аналітичного обліку і визначити залишки на день інвентаризації.

На складах та в інших місцях зберігання матеріальні цінності повинні бути розкладені за найменуваннями, сортами, розмірами тощо. На матеріальних цінностях слід вивісити ярлики з докладними відомостями, що характеризують ці цінності, зі вказівкою їх якості, кількості, ваги та міри.

Особи, відповідальні за збереження матеріальних цінностей, до початку інвентаризації дають розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи на товарно-матеріальні цінності здані в бухгалтерію, всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на зберігання, оприбутковані, а ті, що вибули — списані.

Інвентаризація, крім інвентаризації продуктів харчування і грошових коштів, як правило, повинна проводитися на перше число місяця. Якщо інвентаризація цінностей в якомусь місці їх зберігання не може бути закінчена в один день, вона може бути розпочата раніше і закінчена після першого числа. У цьому випадку дані інвентаризації повинні бути скориговані станом на перше число місяця.

Якщо інвентаризація на складах або в інших закритих приміщеннях не закінчена в той самий день, то приміщення слід опечатати в кінці робочого дня інвентаризаційною комісією. Печатка на час інвентаризації зберігається у голови інвентаризаційної комісії. Під час перерв у роботі інвентаризаційних комісій (на обідню перерву, в нічний час, з інших причин) описи повинні зберігатися у ящиках, шафах, сейфах, у закритому приміщенні, де проводиться інвентаризація.

Наявність цінностей при інвентаризації виявляється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру і таке інше, виходячи зі встановлених одиниць виміру. Визначення ваги (або об'єму) матеріалів, що зберігаються насипом, можна проводити **на підставі технічних розрахунків**, про що в описах робиться відповідна відмітка.

Найменування інвентаризованих цінностей і об'єктів (предметів) та їх кількість відображаються в описах за субрахунками, номенклатурою та в одиницях виміру, прийнятих у обліку.

На цінності, які не належать установі, але знаходяться в її розпорядженні, складаються окремі описи з розподілом: на орендовані, прийняті на відповідальне зберігання і таке інше.

Дані інвентаризації з кожного виду цінностей записуються в інвентаризаційні описи окремо, за місцезнаходженням цінностей і особами, відповідальними за їх зберігання.

Типова форма «Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей» і приклад його оформлення наведено у зразку 2.19.

Ці описи складаються в двох примірниках.

При зміні матеріально відповідальних осіб складається три примірники опису.

Описи можуть бути заповнені як ручним способом, так і засобами обчислювальної та іншої оргтехніки. Описи, що складаються вручну, заповнюються чорнилами або кульковою ручкою чітко і ясно. Жодні виправлення і підчистки є неприпустимими. На кожній сторінці опису прописом вказуються число порядкових номерів матеріальних цінностей і загальний підсумок кількості всіх цінностей у натуральних показниках, записаних на даній сторінці, незалежно від того, в яких одиницях виміру (штуках, кілограмах, метрах і таке інше) ці цінності показані. У тих випадках, коли матеріально відповідальні особи виявлять після інвентаризації помилки в описах, вони повинні негайно (до відкриття складу, комори, секції і таке інше) заявити про це голові інвентаризаційної комісії. Інвентаризаційна комісія виконує перевірку вказаних фактів і, у випадку їх підтвердження, проводить виправлення виявлених помилок у встановленому порядку. Виправлення повинні бути вказані і підписані всіма членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою. В описах не можна залишати незаповнені рядки. На останніх сторінках описів незаповнені рядки прокреслюються.

У разі зміни матеріально відповідальної особи в описах особа, яка прийняла цінності, розписується про їх отримання, а та, яка здала, — про їх здачу.

Матеріальні цінності, отримані під час проведення інвентаризації, приймаються матеріально відповідальними особами в присутності членів інвентаризаційної комісії та оприбутковуються після інвентаризації. Ці матеріальні цінності заносяться до окремого опису під найменуванням "Матеріальні цінності, отримані під час інвентаризації". В описі вказується коли, від кого вони надійшли, дата і номер прибуткового документа, найменування, кількість, ціна та сума. Одночасно на прибутковому документі за підписом голови інвентаризаційної комісії робиться відмітка "Після інвентаризації" з посиланням на дату опису, в який записані ці цінності.

На великих складах при тривалому проведенні інвентаризації, у виключних випадках і тільки з письмового дозволу керівника і головного бухгалтера установи, в процесі інвентаризації матеріальні цінності можуть відпускатися матеріально відповідальними особами за присутності членів інвентаризаційної комісії.

Ці цінності заносяться до окремого опису під найменуванням: "Матеріальні цінності, відпущені під час інвентаризації".

Оформлення опису повинно здійснюватися у такому порядку, що і при надходженні матеріальних цінностей під час інвентаризації. У видаткових документах робиться відмітка за підписом голови інвентаризаційної комісії.

У міжінвентаризаційний період в установах з великою номенклатурою цінностей можуть проводитися вибіркові інвентаризації матеріальних цінностей у місцях їх зберігання й переробки.

Контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій і вибіркові інвентаризації, які проводять у міжінвентаризаційний період, виконуються інвентаризаційними комісіями за розпорядженням керівника установи.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади можуть розробляти власні нормативно-правові акти, з урахуванням особливостей галузі, щодо застосування цієї Інструкції, за погодженням із Головним управлінням Державного казначейства України.

Порядок врегулювання інвентаризаційних різниць

Виявлені при інвентаризації розходження між фактичними залишками матеріальних цінностей і грошових коштів з даними бухгалтерського обліку **врегульовуються в такому порядку:**

- основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, грошові кошти та інше майно, які виявлені в надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на збільшення фінансування в бюджетних установах, а у госпрозрахункових — на збільшення доходу;
- **втрата матеріальних цінностей в межах затверджених норм природних втрат списується** за розпорядженням керівника бюджетної установи на зменшення фінансування, а госпрозрахункового підприємства — на збільшення витрат. Норми природних втрат можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних недостач і після заліку недостачі цінностей надлишками при пересортуванні. За відсутності норм природних втрат втрата розглядається як недостача;
- **недостача цінностей понад норми природних втрат**, а також втрати від псування цінностей **відносяться на раху-**

нок винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей;

- **втрати і недостачі понад норми природних втрат матеріальних цінностей**, включаючи готову продукцію, у тих випадках, **коли винні не встановлені** або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на зменшення фінансування в бюджетних організаціях, та за рахунок прибутку — у госпрозрахункових.

У випадках стягнення втрат з винних осіб, заподіяних крадіжкою, недостачею або втратою, визначення сум збитків здійснюється відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 "Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей".

При встановленні недостач і втрат, які виникли внаслідок зловживань, відповідні матеріали протягом п'яти днів після встановлення недостач і втрат підлягають переданню до слідчих органів, а на суму виявлених недостач і втрат подається цивільний позов.

Розділ 7.

Основи організації бухгалтерського обліку і звітності

В розділі розглядаються наступні питання:

7.1. Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку

7.2. Фінансова звітність, її склад та вимоги до неї

7.1. Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регулюється законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996 – XIV.

Згідно вказаного закону, **бухгалтерський облік —** процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

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

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення 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,

зареєстрованого 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. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Підприємство самостійно:

– визначає облікову політику підприємства;

– обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом про бухгалтерський облік і звітність, 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 регістрів аналітичного обліку;

– може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремленні підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

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.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення обліку підприємства (далі — бухгалтер):

– 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 оформлені матеріалів, пов'язаних з нестачою та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів

підприємства;

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

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

При організації і ведені бухгалтерського обліку підприємства в своїй роботі керуються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які являють собою нормативно-правові акти, затверджені Міністерством фінансів України, що визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Міністерство фінансів України розробило і затвердило Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, наведені у табл. 7.1.

Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. за № 291 було затверджено "План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій", який на даний час повністю запроваджено у всіх суб'єктах господарювання, які ведуть облік з використанням бухгалтерських рахунків.

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

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього закону та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ установлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства.

Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт, (послуг), передбачених угодою про розподіл продукції визначається такою угодою відповідно до вимог законодавства України.

Таблиця 7.1.

Національні стандарти бухгалтерського обліку

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

7.2. Фінансова звітність, її склад та вимоги до неї

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати фінансову звітність.

Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 року № 87 було затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".

Цим Положенням (стандартом) визначається мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Норми цього Положення (стандарту) треба застосовувати до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємств) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності.

Мета фінансової звітності

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішення повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

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

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Форми фінансової звітності підприємства (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

Склад та елементи фінансової звітності

Фінансова звітність складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до звітів.

Баланс — звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Звіт про фінансові результати — звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Звіт про власний капітал — звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про рух грошових коштів — звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

Для суб'єктів малого підприємства і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами).

Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

Звітний період

Звітним періодом до складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Якісні характеристики фінансової звітності

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

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

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

Передумовою звітності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни.

Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюється за рішенням власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи).

Принципи підготовки фінансової звітності

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- **автономність підприємства,** яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
- **безперервності діяльності,** що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- **періодичності,** що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;
- **історичної (фактичної) собівартості,** що визначає пріорітет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

– **нарахування та відповідності доходів і витрат,** за яким для визначення фінансового результату звітного періоду треба зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, належно від часу надходження і сплати грошей;

– **повного висвітлення,** згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, 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 обгрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

– **обачності,** згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати зниженню 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 виходячи з юридичної форми;

– **єдиного грошового вимірника,** який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Розкриття інформації у фінансовій звітності

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити данні про:

- підприємство;
- дату звітності та звітний період;
- валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду;
- облікову політику підприємства та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлення помилки окремих років та пов'язані з ними коригування;

– переоцінку статей фінансових звітів;
– іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

– назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу офісу);
– короткий опис основної діяльності підприємства;
– назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії;
– середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого цим Положенням (стандартом), то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

У фінансовій звітності повинна бути вказана валюта, в якій відображенні елементи звітності, та одиниця її виміру.

Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинно розкривати причини цього та методи, що були використанні для проведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

– принципів оцінки статей звітності;
– методів обліку щодо окремих статей звітності.

Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них.

У примітках до фінансових звітів треба розкривати:

– облікову політику підприємства;
– інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);
– інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Фінансову звітність підписують керівник та Головний бухгалтер підприємства.

Консолідована та заведена фінансова звітність

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.

Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності.

Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до складу, якщо передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

Подання та оприлюднення фінансової звітності

Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовими колективами на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим Законом. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства. Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Відкриті акціонерні товариства, підприємства — емітенти облігації, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи — зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законом, публікує його протягом 45 днів.

ЧАСТИНА 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Розділ 1.

Облік основних засобів і нематеріальних активів

В розділі розглядаються наступні питання:

1.1. Основні засоби, їх класифікація і оцінка

1.2. Нематеріальні активи, їх класифікація і оцінка

1.3. Бухгалтерські рахунки по обліку основних засобів і нематеріальних активів

1.4. Облік наявності і руху основних засобів і нематеріальних активів

1.5. Облік операційної і фінансової оренди основних засобів

1.6. Облік амортизації та зносу основних засобів і нематеріальних активів

1.7. Інвентаризація основних засобів і нематеріальних активів

1.1. Основні засоби, їх класифікація і оцінка

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету *Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706, та рішення Урядового* комітету економічного розвитку від 3 березня 2000 року № 2/3 було затверджено наказом Міністерства фінансів України №92 від 27.04.2000 р. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" (далі — Положення (стандарт) 7).

Положення (стандарт) 7 "Основні засоби" визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про

основні засоби та інші необоротні матеріальні активи (далі — основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Норми Положення (стандарту) 7 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

Положення (стандарт) 7 не поширюється на:

Операції з біологічними активами, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Невідтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Основні засоби, що утримуються з метою продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Інвестиційну нерухомість, особливості обліку якої визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель).

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

Об’єкт основних засобів — закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з’єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

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

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

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

Основні засоби можна згрупувати за наступними ознаками:

- **за галузевою ознакою;**
- **за функціональним призначенням;**
- **за використанням;**
- **за ознакою належності.**

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на: ***промислові, сільськогосподарські, будівельні, транспортні, зв'язку***.

Наявність тих або інших засобів на конкретному підприємстві пов'язана із напрямком його діяльності, а також із роботою допоміжних і обслуговуючих виробництв.

За функціональним призначенням основні засоби поділяються на ***виробничі*** та ***невиробничі***.

Виробничими є ті основні засоби, які приймають безпосередньо участь у процесі виробництва і пов'язані із створенням конкретного продукту, виконанням робіт та наданням послуг. Вони представлені будівлями, спорудами, машинами, станками, устаткуванням та ін.

Основні засоби, які не приймають безпосередньо участі у процесі виробництва, робота яких спрямована на забезпечення соціальних і культурно-побутових потреб працівників підприємства, називаються ***невиробничими***. Невиробничі основні засоби представлені будинками культури, спортивними комплексами, дитячими дошкільними закладами, пральнями, лазнями, перукарнями та ін., які є власністю підприємства і використовуються у невиробничій сфері.

За використанням основні засоби поділяються на ***діючі*** та ***недіючі***.

Діючими є основні засоби, які приймають участь у роботі підприємства на даний час.

Недіючими, в свою чергу, є основні засоби, які не використовуються в даний період в господарській діяльності у зв'язку із тимчасовою консервацією або очікуванням часу введення їх в експлуатацію.

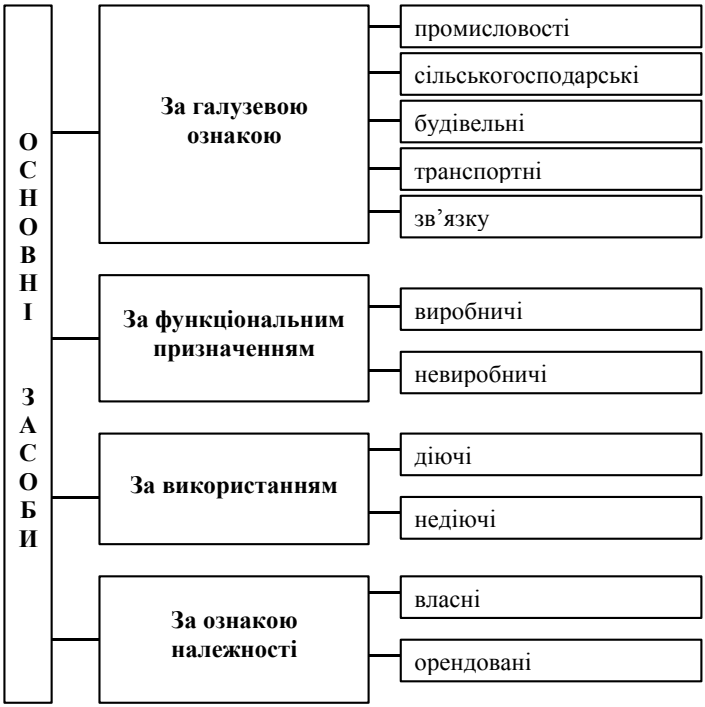

Рис. 1.1. Групування основних засобів за галузевою ознакою, за функціональним призначенням, за використанням та ознакою належності.

<u>За ознакою належності</u> основні засоби поділяються на ***власні*** та ***орендовані***.

Власні основні засоби являються безпосередньо власністю підприємства і мають джерело свого утворення (внесок засновника до Статутного капіталу, заборгованість перед постачальниками, цільове фінансування і цільові надходження та ін.).

Основні засоби, які використовуються на підприємстві, але не є його власністю, називаються ***орендованими***. Треба зауважити, що з метою виключення можливості подвійного обліку одних і тих же засобів, у орендодавця орендовані основні засоби обліковуються на балансовому, а у орендаря на позабалансовому рахунку.

Групування основних засобів за галузевою ознакою, функціональним призначенням, використанням та ознакою належності зображено схематично на рис. 1.1.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби:

1.1. Земельні ділянки.
1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель.
1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.
1.4. Машини та обладнання.
1.5. Транспортні засоби.
1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
1.7. Тварини.
1.8. Багаторічні насадження.
1.9. Інші основні засоби.

2. Інші необоротні матеріальні активи:

2.1. Бібліотечні фонди.
2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
2.4. Природні ресурси.
2.5. Інвентарна тара.
2.6. Предмети прокату.
2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Згідно із Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" №334/94-ВР від 28.12.1994 р. (із змінами та доповненнями) передбачено поділ із 01.01.2003 р. основних засобів на слідуючі групи:

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

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

**** Слова "включаючи електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони і рації" виключені.***

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

група 4 — електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їх програмне забезпечення,

пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі сотові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

До групи 4 включають відповідні основні фонди, придбані (виготовлені) після 1 січня 2003 р. (а також витрати на їх покращення).

Увага! Враховуючи зміни, які періодично відбуваються у законодавсті, класифікація основних засобів з метою оподаткування у майбутньому може змінюватися!

Розрізняють наступні види вартості основних засобів:

– первісна;
– переоцінена;
– ліквідаційна;
– залишкова.

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

Переоцінена вартість — вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Ліквідаційна вартість — 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).

Залишкова вартість визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу. Залишкова вартість основних засобів, поряд із первісною, знаходить своє відображення у балансі підприємства. Натомість у валюту (підсумок) балансу включається лише їх залишкова вартість. Залишкова вартість об'єктів постійно зменшується внаслідок їх зносу.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

– суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

– реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

– витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

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

Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель).

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

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

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

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

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

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

Підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більш як на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. 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.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому до таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до регістрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки — до складу витрат, крім випадків:

– **у разі наявності** (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення включається до складу доходів

звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу;

– **у разі наявності** (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об’єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об’єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об’єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

При вибутті об’єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об’єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому, до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі додаткового капіталу. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до регістрів аналітичного обліку основних засобів.

1.2. Нематеріальні активи, їх класифікація та оцінка

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, наказом Міністерства фінансів України №242 від 8.10.1999 р. затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” (далі — Положення (стандарт) 8).

Положення (стандарт) 8 визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

Це Положення (стандарт) не поширюється на гудвіл, та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Група нематеріальних активів — сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Дослідження — заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Розробка — застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

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

- **права користування природними ресурсами** (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- **права користування майном** (право користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- **права на комерційні позначення** (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо);
- **права на об'єкти промислової власності** (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- **авторське право та суміжні з ним права** (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для

електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

- **незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи**;
- **інші нематеріальні активи** (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

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

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

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

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

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань, та витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

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

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з:

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

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

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

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

Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання.

Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

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.

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

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.

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

Переоцінена первісна вартість та знос об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу нематеріальних активів заносяться до регістрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об’єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки — у складі витрат звітного періоду, крім випадків:

– **у разі наявності** (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об’єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх уцінок об’єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об’єкта і вигід від відновлення його корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу;

– **у разі наявності** (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об’єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх дооцінок об’єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об’єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

При вибутті об’єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об’єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому, до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі додаткового капіталу. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до регістрів аналітичного обліку нематеріальних активів.

1.3. Бухгалтерські рахунки по обліку основних засобів і нематеріальних активів

Рахунок 10 "Основні засоби"

Рахунок 10 "Основні засоби" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості.

До основних засобів належать матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання 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).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 "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. За дебетом рахунку 10 "Основні засоби" також відображається сума створеного забезпечення, зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель.

Рахунок 10 "Основні засоби" має такі субрахунки:

100 "Інвестиційна нерухомість";
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”.

На субрахунку 100 “Інвестиційна нерухомість” ведеться облік наявності та руху об’єктів інвестиційної нерухомості.

На субрахунку 101 “**Земельні ділянки”** ведеться облік земельних ділянок, у тому числі отриманих державними (казенними) та комунальними підприємствами на праві постійного користування.

На субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель” ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

На субрахунку 103 “Будинки та споруди” ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель.

На субрахунках 104 “Машини та обладнання”, 105 “Транспортні засоби”, 106 “Інструменти, прилади та інвентар” ведеться облік відповідно машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю. **На субрахунках 107 "Тварини" і 108 "Багаторічні насадження**" ведеться облік довгострокових біологічних активів, у тому числі багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

На субрахунку 109 “Інші основні засоби” ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 “Основні засоби”.

Аналітичний облік основних засобів ведеться щодо кожного об’єкту окремо.

Рахунок 11 “Інші необоротні матеріальні активи”

Рахунок 11 “Інші необоротні матеріальні активи” призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об’єктів обліку на рахунку 10 “Основні засоби”.

За дебетом рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи” відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов’язана з поліпшенням об’єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до

збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. **За кредитом рахунку 11** відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" має такі субрахунки:

111 "Бібліотечні фонди";
112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи";
113 "Тимчасові (нетитульні) споруди";
114 "Природні ресурси";
115 "Інвентарна тара";
116 "Предмети прокату";
117 "Інші необоротні матеріальні активи".

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 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 підприємством зараховано 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 (нафти, 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 сценічно-постановочних предметів, вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо).

На цьому субрахунку, зокрема, орендар відображає вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, тощо).

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів.

Підприємства, які амортизацію бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів нараховують у першому місяці використання зазначених об'єктів у розмірі 100 відсотків їх вартості, аналітичний облік цих об'єктів можуть вести із забезпеченням інформації про загальну кількість об'єктів та їх загальну вартість у розмірі класифікаційних підгруп, що підприємство запроваджує самостійно. Вартість об'єкта таких підгруп при його вибутті визначається діленням вартості відповідної підгрупи, що обліковується на субрахунках 111 і 112, на кількість об'єктів, що входять до складу відповідної підгрупи, з відображенням за кредитом субрахунків 111 і 112 у кореспонденції з дебетом субрахунку 132.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи"

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи".

За дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" відображається 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** — 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 комерційні позначення";

124 "Права на об'єкти промислової власності";

125 "Авторське право та суміжні з ним права";

127 "Інші нематеріальні активи".

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

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

На субрахунку 123 "Права на 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 (права 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).

Рахунок 15 "Капітальні інвестиції"

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений рахунок 15 "Капітальні інвестиції".

Рахунок 15 "Капітальні інвестиції" має такі субрахунки:

151 "Капітальне будівництво";

152 "Придбання (виготовлення) основних засобів";

153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів";

154 "Придбання (створення) нематеріальних активів";

155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів".

За дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" відображається збільшення зазнаних витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, **за кредитом** — їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

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, та авансові платежі для фінансування вказаного 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 та основного стада).

На субрахунку 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів" відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

На субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи".

На субрахунку 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів" ведеться облік 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").

Кошти, які забудовник отримав від пайовика для пайової участі в будівництві об'єкта, відображаються за дебетом рахунків обліку грошових коштів, запасів і кредитом рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" із внесенням до аналітичного обліку відомостей про пайовика і об'єкт будівництва. Після оформлення документів про право власності пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта й приймально-передавального акта забудовник на відповідну вартість дебетує рахунок 48 у кореспонденції з рахунком 15.

Передані забудовнику кошти для пайової участі в будівництві об'єкта пайовик відображає за кредитом рахунків обліку грошових коштів, запасів у кореспонденції з рахунком 37 "Розрахунки з різними дебіторами". Після одержання оформлених документів про право власності й приймально-передавального акта пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта кредитується рахунок 37 у кореспонденції з рахунком 15.

Зарахування на баланс власної частки збудованого об'єкта відображається за дебетом рахунку 10 "Основні засоби" та кредитом рахунку 15. Якщо власна частка збудованого об'єкта (квартири, нежитлові приміщення) призначена пайовиком для продажу, то їх зарахування на баланс пайовика відображається за дебетом рахунку 28 "Товари" та кредитом рахунку 15.

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами).

1.4. Облік наявності і руху основних засобів і нематеріальних активів

Наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 р. "Про затвердження типових форм первинного обліку" затверджено і введено в дію з 1.01.1996 р. типові форми первинної облікової документації з обліку наявності на підприємстві і руху основних засобів:

03-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів";
03-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів";
03-3 "Акт списання основних засобів";
03-4 "Акт на списання автотранспортних засобів";
03-5 "Акт N про установку, пуск та демонтаж будівельної машини";
03-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів";
03-7 "Опис інвентарних карток по обліку основних засобів";
03-8 "Картка обліку руху основних засобів";
03-9 "Інвентарний список основних засобів".

Для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію застосовується **"Акт приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" (форма № 03–1).**

При оформлені приймання основних засобів акт складається **в одному примірнику** на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника підприємства (організації). Акт після його оформлення з прикладе-

Зразок 1.1.

ВО "РОСТОК"
підприємство, організація

Типова форма N 03-1
Затверджена наказом Мінстату України
від 29.12.1995 р. N 352

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ *00547038*

Код за УКУД

Номер документа	Дата складання	Код особи, яка відповідає за збереження основних засобів	Код виду операції
10	*17.05.08*		

АКТ
ПРИЙМАННЯ - ПЕРЕДАЧІ (ВНУТРІШНЬОГО ПЕРЕМІЩЕННЯ) ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Здавач	Одержувач	Дебет		Кредит		Первісна (балансова) вартість	Шифр		Код		Норми амортизаційних відрахувань		Поправочний коефіцієнт	Устаткування		Сума амортизації (зносу) за даними переоцінки на 199_ р. або за документами придбання	Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Номер паспорта
Цех, відділ, дільниця, лінія		рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		інвентарний	заводський	рахунка та об'єкта аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)	норми амортизаційних відрахувань	на повне відновлення	на капітальний ремонт		вид	код				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
–	–	*104*	*08*	*15*	*2*	*6000=*	–	–	*232*	–	*3,75*	–	–	–	–	–	*2008*	*17.05.08*	*3060*

На підставі наказу, розпорядження *№ 2*
від *" 3 " січня 2008 р.*

У *Цеху № 1 (виробництво столів)* Проведений огляд *Деревообробного верстата ДВ – 117*
(найменування об'єкта)

що приймається (передається) в експлуатацію від *Запорізького приладобудівного заводу*

У момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться в *Цеху № 1 (виробництво столів)*
(місцезнаходження об'єкта)

Коротка характеристика об'єкта *Верстат деревообробний універсальний*

Продовження зразку 1.1.

Зворотний бік форми № ОЗ-1

Об'єкт технічним умовам відповідає (не відповідає) ***Відповідає***
(указати, що саме не відповідає)

Доробка не потрібна (потрібна) ***Не потрібна***
(указати, що саме потрібно)

Підсумки іспитів об'єкта ***Придатний до використання***
Висновок комісії ***Ввести до складу основних засобів***

Додаток. Перелік технічної документації ***Заводський паспорт № 3060***

Голова комісії	***Головний бухгалтер***	***= Петренко***	***Петренко М.П.***
	(посада)	(підпис)	(П.І.Б.)
Члени комісії	***Експедитор***	***= Степаненко***	***Степаненко Т.Т.***
	(посада)	(підпис)	(П.І.Б.)
	Керівник цеху №2	***= Ткаченко***	***Ткаченко В.П.***
	(посада)	(підпис)	(П.І.Б.)
	Різноробочий	***= Шатренко***	***Шатренко В.І.***
	(посада)	(підпис)	(П.І.Б.)
Об'єкт основних засобів прийняв	***Керівник цеху №1***	***= Тимчук Г.А.***	***Тимчук Г.А.***
	(посада)	(підпис)	(П.І.Б.)
здав	—	—	—
	(посада)	(підпис)	(П.І.Б.)

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта ***" 17 " травня 2008 р.***

Головний бухгалтер (бухгалтер) ***= Петренко***

ною технічною документацією, що відноситься до даного об'єкта, передається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства (організації) або особами, на те уповноваженими. Типова форма документа "Акт приймання — передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" (форма № 03–1) наведена у зразку 1.1.

Для обліку всіх видів основних засобів, що надійшли в експлуатацію, у бухгалтерії застосовується **"Інвентарна картка обліку основних засобів" (форма № 03–6).** Форма заповнюється в одному примірнику на основі "Акта приймання — передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" (форма № 03–1), технічної та іншої документації.

В розділі "Коротка індивідуальна характеристика об'єкта" записуються тільки основні якісні та кількісні показники об'єкта, а також найважливіші прибудови, пристосування та приналежності, що відносяться до нього, обмежуючись двома-трьома найбільш важливими для даного об'єкта якісними показниками виключаючи дублювання даних, що є на підприємстві (організації), технічної документації на даний об'єкт.

Типова форма "Інвентарна картка обліку основних засобів" (форма № 03–6) наведена у зразку 1.2.

Треба зазначити, що надання об'єкту основних засобів інвентарного номера здійснюється як правило спираючись на номер бухгалтерського рахунку і субрахунку, на якому обліковується об'єкт. Наприклад, візьмемо деревообробний верстат, який за інформацію вищенаведених документів даного пункту теми було оприбутковано до складу основних засобів на підприємстві ВО "Росток". Як бачимо, його інвентарний номер (10408) включає перші три цифри (номер рахунку і субрахунку — 104). Наступні цифри (08) вказують номер даного об'єкта основних засобів у сукупності йому подібних. Технічна сторона присвоєння певному об'єкту основних засобів інвентарного номера полягає у нанесені на нього номера фарбою або прикріпленні жетона із номером.

Поряд із інвентарними картками аналітичний облік основних засобів здійснюється в книзі обліку основних засобів, або у Відомості 4-М, при спрощеній формі обліку (див. додаток А4). У книзі або у відомості обліку основних засобів реєстрацію об'єктів основних засобів здійснюють у розрізі конкретних підрозділів підприємства (цех № 1, цех №2 та інші) із розмежуванням їх за обліковокласифікаційними групами (103 — будинки та споруди,

Зразок 1.2.

ВО "Росток"
(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код за СДРПОУ: 0 0 5 4 7 0 3 8

Цех №1 (виробництво столів)
(відділ, цех, дільниця, лінія)

Типова форма № 03-6
Затверджена наказом Мінстату України від 29.12.95 р. № 352

Код за УКУД

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість усіх об'єктів
Дата	Номер	
16	17	18
17.05.08	*15*	*6000-00*

ІНВЕНТАРНА КАРТКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Деревообробний верстат
(повне найменування та призначення об'єкта)

Запорізький приладобудівний завод
(найменування заводу-виготівника)

ДВ – 117
(модель, тип, марка)

Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік)	Номер інвентарний	Код аналітичного обліку	Первісна (балансова) вартість	Код			Норма амортизаційних відрахувань		Поправочний коефіцієнт	Устаткування		Акт про введення в експлуатацію		Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік)	Номер			Сума зносу за даними переоцінки або за документами придбання	Рік випуску (побудови)	Дорогоцінні метали			Вибуло (передано)		
				рахунка об'єкта аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань	норма амортизаційних відрахувань		на повну відбудову	на капітальний ремонт		вид	код	дата	номер		інвентарний	заводський	паспорта			найменування	вид	маса	Бухгалтерський запис (акт, накладна)		причина вибуття (переміщення)
					повне	капітальний ремонт																	дата	номер	
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
–	*10408*		*6000*	*232*	–	–	*3,75*	–	–	–	–	*17,05*	*15*	–	*10408*	*1868*	*3060*	–	*2008*	–	–	–			

Джерело придбання (фінансування) (для державних підприємств) _____

Продовження зразку 1.2.

Зворотний бік форми № 03-6

Добудовування, доустаткування, модернізація, індексація				Ремонт (бухгалтерський запис)							
дата	номер	інвентарний номер	сума	дата	номер	інвентарний номер	сума	дата	номер	інвентарний номер	сума

Коротка індивідуальна характеристика об'єкта

Найменування конструктивних елементів та інших ознак, що характеризують об'єкт	Матеріали, розміри та інша відомість				
	основний об'єкт	найменування найважливіших прибудов, обладнань та приладдя, що відносяться до основного об'єкта			
1	2	3	4	5	6

Картку заповнив *Бухгалтер* (посада) *= Шемчук* (підпис) *Шемчук О.С.* (П.І.Б.)

" *17* " *травня* 200 *8* р.

104 — машини та обладнання, 105 — транспортні засоби т. д.). Для розмежування приналежності інвентарних карток основних засобів до певного підрозділу використовують закладки, які виготовляються із картону або фанери. За допомогою них відокремлюють групи основних засобів одна від іншої у розрізі підрозділів підприємства.

Для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів застосовується **"Опис інвентарних карток по обліку основних засобів" (форма № 03-7).** Опис складається в одному примірнику бухгалтерією в цілях контролю за зберіганням інвентарних карток. Записи ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів.

Для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової документації застосовується **"Картка обліку руху основних засобів" (форма № 03-8)**, яка заповнюється на основі даних інвентарних карток відповідних груп (видів) основних засобів та звіряється з даними синтетичного обліку основних засобів. На основі підсумкових даних цих карток заповнюються звітні форми з руху основних засобів.

Для пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально-відповідальних особах ведуть **"Інвентарний список основних засобів" (форма № 03-9).**

Дані пооб'єктного обліку основних засобів за місцями їх знаходження (експлуатації) повинні бути тотожні записам в інвентарних картках обліку основних засобів, що ведуться в бухгалтерії.

Типова форма "Інвентарний список основних засобів" (форма № 03–9), яка ведеться за місцем їх знаходження, експлуатації, наведена у зразку 1.3.

При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів "Акт приймання — передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" виписується **у двох примірниках** працівником відділу (цеху) — здавальника. **Перший примірник** з розпискою одержувача та здавальника передається до бухгалтерії, **а другий** — відділу (цеху) — здавальнику.

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

За даними акту робляться відмітки в "Інвентарному списку основних засобів" підрозділу, з якого вибув об'єкт, а також вилучається "Інвентарна картка обліку основних засобів" із сукупності об'єктів, які обліковуються за даним підрозділом у бухгалтерії.

Підставою для відміток у "Інвентарній картці обліку ос-

Зразок 1.3.

_____***ВО " Росток"***_____
підприємство, організація

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ _***00547038***__

Типова форма № 03-9
Затверджена
наказом Мінстату України
від 29.12.1995 р. N 352
Код за УКУД _____

ІНВЕНТАРНИЙ СПИСОК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
(за місцем їх знаходження, експлуатації)

Цех № 1 (виробництво столів)
відділ, цех, дільниця, лінія

_____
найменування класифікаційної групи

Інвентарна картка або запис в інвентарній книзі		Інвентарний номер	Повне найменування об'єкта	Первісна (балансова) вартість грн.	Вибуття (переміщення)		
					документа		причина вибуття (переміщення)
номер	дата				дата	номер	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	***10.03.2006***	***10301***	***Будівля цеху цегляна***	***30000–00***			
2	***14.08.2007***	***10401***	***Верстат шліфувально-роздаточний***	***15000–00***	***9.04.2008***	***3***	***у цех №2***
5	***22.01.2008***	***10407***	***Монтажний верстак***	***5000–00***			
8	***17.05.2008***	***10408***	***Деревообробний верстат***	***6000–00***			
			і т.д.				

новних засобів" про вибуття об'єктів основних засобів при передачі їх іншому підприємству (організації), а також про переміщення в середині підприємства є "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" (форма № 03-1); при списанні об'єкта основних засобів внаслідок старіння чи зносу — "Акт на списання основних засобів" (форма № 03-3). Записи про закінчені роботи по добудові, дообладнанні, реконструкції та модернізації, ремонту об'єкта ведуться в картці на підставі "Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" (форма № 03-2).

Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації застосовується **"Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" (форма № 03-2).**

Акт, підписаний працівником цеху (відділу), що уповноважений на приймання основних засобів, та представником цеху (підприємства), який виконував ремонт, реконструкцію та модернізацію, здають до бухгалтерії підприємства (організації). Акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами на те уповноваженими. До технічного паспорта відповідного об'єкта основних засобів повинні бути внесені необхідні зміни до характеристики об'єкта, пов'язані із капітальним ремонтом, реконструкцією та модернізацією.

Якщо ремонт, реконструкцію або модернізацію виконує стороннє підприємство, акт складають у двох примірниках. Другий примірник передають підприємству, що виконав ремонт, реконструкцію, модернізацію.

Типову форму "Акт приймання — здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" (форма № 03–2) наведено у зразку 1.4.

При значній зміні якісних та кількісних показників в характеристиці об'єкта в результаті реконструкції (модернізації), добудови та дообладнання попередню інвентарну картку у випадку неможливості відобразити в ній всі показники, що характеризують реконструйований (модернізований, дообладнаний (добудований) об'єкт в цілому, замінюють новою. Стару інвентарну картку зберігають як довідковий документ.

В будівельно-монтажних організаціях для оформлення передачі, установки та пуску будівельних машин та наступного їх демонтажу і передачі машинопрокатній базі застосовується **"Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини" (форма № 03-5).**

Зразок 1.4.

ВО "Росток"
підприємство, організація

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ ***00547038***

Типова форма № 03-2
Затверджена
наказом Мінстату України
від 29.12.1995 р. № 352
Код за УКУД_____

Затверджую

= Іваненко / В.М. Іваненко
підпис, і., по б., прізвище

АКТ ПРИЙМАННЯ-ЗДАЧІ ВІДРЕМОНТОВАНИХ, РЕКОНСТРУЙОВАНИХ ТА МОДЕРНІЗОВАНИХ ОБ'ЄКТІВ

номер документа	дата складання	код особи, яка відповідає за збереження основних засобів	код виду операції
1	***16.01.2008***	–	–

Цех, відділ, дільниця, лінія	Дебет		Кредит		Сума	Номер	
	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		інвентарний	заводський
1	2	3	4	5	6	7	8
Цех № 2	***104***	***02***	***631***	***07***		***10402***	***480310***

На замовлення № ***27*** ***Верстат універсальний ВУ–40*** знаходився в плановому/неплановому ремонті (реконструкції, модернізації) з ***20.12.2007 р.***
дата

по ***16.01.2008 р.***, а саме ***28*** днів.
дата

Передбачені відомістю дефектів роботи по ремонту (реконструкції, модернізації) виконані повністю/не повністю

Повністю
вказати, що саме не виконано

По закінченні ремонту (реконструкції, модернізації) об'єкт пройшов випробування та зданий в експлуатацію ***16.01.2008 р.***
дата

Продовження зразку 1.4.

Зворотний бік форми № 03-2

Зміни в характеристиці об'єкта, що визнані реконструкцією, модернізацією

_____

Здав ***Інженер*** ***= Маскун*** ***Т.М. Маскун***
посада підпис і., по б., прізвище

Прийняв ***Керівник цеху №2*** ***= Ткаченко*** ***В.П. Ткаченко***
посада підпис і., по б., прізвище

Довідка

1. Кошторисна вартість фактично виконаного обсягу робіт: грн. ремонту ***340 – 00 грн.***
реконструкції, модернізації _____

Керівник відділу

2. Фактична вартість: грн.
ремонту ***340 – 00 грн.***
реконструкції, модернізації _____

Головний бухгалтер ***= Петренко***

Акт складається у двох примірниках представником машинопрокатної бази та будівельної дільниці, що експлуатує будівельні машини та механізми.

Типову форму "Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини" (форма № 03–5) наведено у зразку 1.5.

Для оформлення вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) при повному або частковому їх списанні застосовується **"Акт на списання основних засобів" (форма № 03-3).** Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, установи, організації, затверджується керівником підприємства (організації) або особою, на те уповноваженою. Перший примірник акта передають до бухгалтерії, другий залишається у особи, відповідальної за зберігання основних засобів та є підставою для здачі на склад запчастин, що залишилися в результаті їх списання, а також матеріалів, металобрухту і т.п.

Зразок 1.5.

ВО "Росток"
підприємство, організація

Типова форма № 03-5
Затверджена
наказом Мінстату України
від 29.12.1995 р. № 352

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ ***00547038***

Код за УКУД _____

АКТ № *24*
ПРО УСТАНОВКУ, ПУСК ТА ДЕМОНТАЖ БУДІВЕЛЬНОЇ МАШИНИ
від "*17*" ***квітня*** 200***8*** р.

Механік ***Валун А .З.*** буддільниці ***№ 5***.
прізвище, і., по б.

представник машинопрокатної бази ***механік Щир С.П.***
посада, прізвище, і., по б.

її технік з безпеки ***Сапенко В. Г.***.
прізвище, і., по б.

склали цей акт про те, що машина ***бетономішалка Б М – 4***
потужність ***10 кВт*** паспорт N ***47035*** інвентарний N ***104082***
місце роботи _____ та допоміжні пристосування та обладнання:

Найменування	Інвентарний №	Потужність	Кількість
Б М – 4	***104082***	***10 кВт***	***1***

Встановлені та після пробного пуску здані дільниці для експлуатації.
Механік будівельної дільниці = ***Валун***
Представник машинопрокатної бази = ***Щир***
Технік з безпеки = ***Сапенко***

Зворотний бік форми № 03-5

Механік ***Валун А.З.*** буддільниці ***№ 5***
прізвище, і., по б.

та представник машинопрокатної бази ***механік Щир С.П.***
посада, прізвище, і., по б.

25 квітня 200***8*** р. склали цей акт про те, що вказана машина (агрегат) ***25 квітня*** 200***8*** р. припинила роботу та демонтована.

При прийнятті машини (агрегата) виявилося ***Справна***
Вартість частин, яких не вистачає _____
Вартість виправлення поломок, що сталися з вини _____
посада, П, І., П.
за розпорядженням _____
Машина направлена ***на машинопрокатну станцію***.

Механік будівельної дільниці = ***Валун***
Представник машинопрокатної бази = ***Щир***

Зразок 1.6.

ВО "Росток"
підприємство, організація

Типова форма № 03-3
Затверджена
наказом Мінстату України
від 29.12.1995 р. № 352
Код за УКУД _____

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ ***00547038***

Затверджую

Цех № 3
(відділ, цех, дільниця, лінія)

= Іваненко
(керівник підприємства)

"***11***" ***лютого 2008*** р.

АКТ НА СПИСАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Номер документа	Дата складання	Код виду операції
1	*11.02.2008*	–

Цех, відділ, дільниця, лінія	Дебет		Кредит		Сума	Сума зносу за даними переоцінки на 200 р. по документах придбання	Номер		Код		Норми амортизаційних відрахувань	
	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку			інвентарний	заводський	рахунка та об'єкта аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)	норми амортизаційних відрахувань	на повне відновлення	на капітальний ремонт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
3	***131***		***104***	***10***	***3000***	–	***10410***	***3942***	–	–	***3,75***	

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від "***3***" ***січня*** ***2008*** р. № ***2***
зробила огляд ***електротрансформатора ТЕ – 5000***.
найменування об'єкта

В результаті огляду комісія встановила:
1. Надійшов на підприємство "***10***" ***липня*** ***1985*** р.
2. Кількість ремонтів — на суму _____.
3. Маса об'єкта за паспортом ***300 кг***.
4. Наявність дорогоцінних металів _____.
5. Технічний стан та причина списання ***Неробочий внаслідок паводку***.

Устаткування		Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік)
вид	код			
–	–	***1985***	***7.1985***	–

Висновок комісії: ***До використання не придатний***.

Додаток. Перелік документів, що додаються _____

Голова комісії ***Головний бухгалтер*** ***= Петренко*** ***Петренко М.П.***
посада підпис прізвище і., по б.,

Члени комісії ***Експедитор*** ***= Степаненко*** ***Степаненко Т.Т.***
посада підпис прізвище і., по б.,

Керівник цеху № 2 ***= Ткаченко*** ***Ткаченко В.П.***,
посада підпис прізвище і., по б.,

Продовження зразку 1.6.

Зворотний бік форми № 03-3

Розрахунок результатів списання об'єкта

Витрати на списання			Надійшло від списання				
Найменування документа	Статті витрат	Сума, грн	Найменування документа	Цінностей		Кількість	Сума, грн
				вид	номенклатурний номер		
1	2	3	4	5	6	7	8
Наряд	***991***	***25–70***	***Накладна***	***брухт мідний***	***20907***	***120 кг***	***120–00***
Наряд	***991***	***40–30***	***Накладна***	***брухт металевий***	***20908***	***180 кг***	***90–00***
і т.д.							
Разом	***991***	***66–00***	–	–	–	–	***210–00***

Результати списання ***Виведено зі складу основних засобів***.
У картці ***45*** вибуття основних засобів відмічено ***" 11 " лютого 2008*** р.

Витрати по списанню, а також вартість матеріальних цінностей, що надійшли від зносу та розборки будинків, споруд, демонтажу обладнання і т.п. відображають в акті в розділі "Розрахунок результатів списання об'єктів".

Типову форму "Акт на списання основних засобів" (форма № 03-3) наведено у зразку 1.6.

Для оформлення списання автомобіля, вантажного чи легкового, причепа чи напівпричепа, при їх ліквідації застосовується **"Акт на списання автотранспортних засобів" (форма № 03-4)**. Акт складається у двох примірниках та підписується комісією, що призначається керівником автогосподарства (підприємства) і затверджується керівником підприємства (організації) чи особою, на те уповноваженою. Перший примірник передається до бухгалтерії, другий залишається у особи, відповідальної за зберігання основних засобів, та є підставою для здачі на склад матеріальних цінностей та металобрухту, що залишився в результаті списання.

Витрати по списанню, а також вартість матеріальних цінностей, що надійшли від розборки автотранспортних засобів, відображають в розділі "Розрахунок результатів списання автомобіля (причепа, напівпричепа)".

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

Фінансовий результат від вибуття б'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

* * *

Враховуючи те, що по рахунку основних засобів здійснюється також облік тварин основного стада (на сільськогосподарських підприємствах), вкажемо на деякі особливості документального оформлення операцій із вказаною групою тварин.

Треба відмітити, що кожній тварині, яка входить до складу основного стада, так як і будь-якому іншому об'єкту основних засобів, присвоюється інвентарний номер. Відображення наявності тварин основного стада за місцем їх перебування здійснюється у **"Книзі обліку руху худоби та птиці"**. Надходження (переведення) тварин із інших груп до основного стада здійснюється на підставі документа **"Акт на переведення тварин із групи в групу"**. В свою чергу вибуття тварин із основного стада в результаті вибракування здійснюється на підставі оформлення документів **"Акт на вибраковку тварин із основного стада"** або **"Акт на вибуття тварин та птиці (забій, прирізка, падіж)"**. Інформація із актів переноситься у **"Книгу обліку руху худоби та птиці"**.

В кінці кожного місяця керівник підрозділу, де перебуває зазначена група тварин, передає до бухгалтерії **"Звіт про рух худоби та птиці"**, який складений на підставі актів, що засвідчують збільшення або зменшення основного стада на певну кількість тварин.

На підставі зазначеного звіту в бухгалтерії робляться відмітки у **"Відомість аналітичного обліку тварин"**. За результатами заповненої відомості провадяться записи до журналів-ордерів №4 і №5, а при спрощеній формі обліку у Відомості 2-М і 4-М (див. дод. А 2 і А 4).

* * *

Що стосується нематеріальних активів, то Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 затверджені типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів:

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".

Форма НА-1 "Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" (див. зразок 1.7.) (далі — об'єкт права інтелектуальної власності) застосовується підприємствами, установами й організаціями (далі — підприємства) незалежно від форм власності для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використанню окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності.

При оформленні введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством.

Акт заповнюється в одному примірнику на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо), підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за прийняття для використання об'єкта права інтелектуальної власності.

При оформленні акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у графі:

"Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт права інтелектуальної власності" — зазначається номер патенту (деклараційного патенту) на винахід, деклараційного патенту на корисну модель, патент на промисловий зразок, номер свідоцтва на знак для товарів і послуг, номер авторського свідоцтва тощо;

"Дата виникнення права" — зазначається дата підписання договору, дата пріоритету, дата створення твору тощо;

"Власник об'єкта права інтелектуальної власності" — зазначається власник майнових прав на об'єкт права інтелектуальної влас-

Зразок 1.7.

Типова форма № НА-1
Затверджена наказом Міністерства фінансів України
від 22.11.2004р. № 732

ВО «Росток»
підприємство, установа, організація

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ ***00547038***

ЗАТВЕРДЖУЮ
Керівник підприємства ***= Іваненко***
(підпис, ім'я, по батькові, прізвище)
«25» вересня 20***08*** р.

АКТ ВВЕДЕННЯ В ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБОРОТ ОБ'ЄКТА ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ У СКЛАДІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ № ***7***

«25» вересня 20***08*** р.

№ з/п	Об'єкт права інтелектуальної власності			Власник об'єкта права інтелектуальної власності	Строк корисного використання	Дебет		Кредит		Дата введення об'єкта інтелектуальної власності в господарський оборот	Первісна вартість, грн.	Річна сума амортизації, грн	Ліквідаційна вартість, грн.
	Назва	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	Дата виникнення права			Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	***Право на***	***Договір права***	***23.09.***	***-***	***5 років***	***123***	***07***	***154***	***03***	***25.09.***	***30000***	***6000***	***-***
	торговельну	***користування***	***05 р.***							***05 р.***			
	марку	***№ 136/25***											
	«ADIDAS»												

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від ***10.01.08р.*** № ***4***, розглянула документи, які підтверджують ідентифікацію об'єкта права інтелектуальної власності, для введення в господарський оборот

Право на використання логотипа фірми «ADIDAS»
(повна назва об'єкта права інтелектуальної власності)

Правові умови введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот ***договір права користування № 136/25***
(назва документа)

Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням ***Логотип для косметичних виробів***

Місце використання об'єкта права інтелектуальної власності ***Цех по виробництву кремів і дезодорантів***

Продовження зразку 1.7.

Зворотний бік форми № НА-1

Вартість придбання *30000* гривень

документ, який підтверджує вартість об'єкта права інтелектуальної власності *договір права користування № 136/25*

Об'єкт права інтелектуальної власності придатний/непридатний для реалізації або використання *придатний*
(указати чому не придатний)

Потрібне / не потрібне доведення до стану, придатного для використання *не має потреби*
(зазначити, що саме потрібно)

Існує / не існує можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання об'єкта права інтелектуальної власності

(зазначити, чому саме не існує)

Висновок комісії *Ввести до складу нематеріальних активів*
(щодо придатності об'єкта права інтелектуальної власності, доведення до стану, придатного для використання, прийняття на облік тощо)

Голова комісії *Головний бухгалтер* (посада)	*= Петренко* (підпис)	*Петренко М. П.* (ім'я, по батькові, прізвище)
Члени комісії *Керівник цеху № 2* (посада)	*= Ткаченко* (підпис)	*Ткаченко В. П.* (ім'я, по батькові, прізвище)
бухгалтер (посада)	*= Аблина* (підпис)	*Аблина С.А.* (ім'я, по батькові, прізвище)
різноробочий (посада)	*= Шатров* (підпис)	*Шатров Н.З.* (ім'я, по батькові, прізвище)
Особа, відповідальна за прийняття об'єкта права інтелектуальної власності *бухгалтер* (посада)	*= Обліковченко* (підпис)	*Обліковченко А. В.* (ім'я, по батькові, прізвище)

Відмітка бухгалтерії про відкриття інвентарної картки
«25» вересня 20 *08* р. № *14*
(інвентарної картки)

Головний бухгалтер (бухгалтер)	*= Петренко* (підпис)	*Петренко М. П.* (ім'я, по батькові, прізвище)

ності, свідоцтва, авторського права тощо, який може використовувати об'єкт права інтелектуальної власності на власний розсуд, має право давати дозвіл (видавати ліцензію) на використання та передавати право власності на об'єкт права інтелектуальної власності іншій особі на підставі договору.

У рядку:

"Правові умови введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот" — зазначається назва документації, згідно з якою об'єкт права інтелектуальної власності вводиться в господарський оборот (назва та номер документа, що підтверджує введення такого об'єкта в господарський оборот (договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір тощо);

"документ, який підтверджує вартість об'єкта права інтелектуальної власності" — вказується повна назва акта оцінки, номер та дата складання акта.

В акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності наводиться характеристика такого об'єкта, яка містить докладний його опис і порядок використання, особливості і переваги, зазначаються основні якісні та кількісні показники об'єкта права інтелектуальної власності.

Оформлений акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства чи особою на те уповноваженою.

Форма НА-2 "Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" (див. зразок 1.8.) застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі.

Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожен об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на основі "Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" (типова форма № НА-1).

У рядку "Повна назва об'єкта права інтелектуальної власності із зазначенням реквізитів" вказується назва об'єкта права інтелектуальної власності та назва документації, на підставі якої такий об'єкт введено в господарський оборот підприємства (договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір тощо).

У графі "Код субрахунку бухгалтерського обліку об'єкта права інтелектуальної власності" зазначається код субрахунку бухгалтерського обліку.

Зразок 1.8

Типова форма № НА-2
Затверджена наказом Міністерства фінансів України
від 22.11.2004р. № 732

ВО «Росток»
підприємство, установа, організація

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ *00547038*

ІНВЕНТАРНА КАРТКА ОБЛІКУ ОБ'ЄКТА ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ У СКЛАДІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ № *14*

Повна назва об'єкта права інтелектуальної власності
із зазначенням реквізитів *Право на використання логотипа фірми «ADIDAS»*

№ з/п	Об'єкт права інтелектуальної власності			Первісна вартість, грн.	Код субрахунку бухгалтерського обліку об'єкта права інтелектуальної власності	Строк корисного використання	Річна сума амортизації, грн.	Акт про введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот		Місце використання, прізвище відповідальної особи	Акт про вибуття (ліквідацію) об'єкта права інтелектуальної власності		Ліквідаційна вартість, грн.
	Назва	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	Дата виникнення права					Дата	№		Дата	№	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	*Право на*	*Договір права*	*23.09.*	*30000*	*123*	*5 років*	*6000*	*23.09.*	*7*	*Цех*	-	-	-
	торговельну	*користування*	*08 р.*					*08 р.*		*кремів і*			
	марку	*№ 136/25*								*дезодо-*			
	«ADIDAS»									*рантів*			

Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням *Логотип для косметичних виробів*
Відомості про переоцінку об'єкта права інтелектуальної власності ---
Картку відкрито *«25 » вересня* 20 *08* р. *бухгалтер Савичева Н. А.*
(посада, ім'я, по батькові, прізвище)

У розділі "Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням" наводяться лише основні, притаманні цьому об'єкту ознаки або властивості. У випадку обліку групи об'єктів права інтелектуальної власності основні показники, що характеризують такі об'єкти, наводяться не за кожним об'єктом окремо, а в цілому за всією групою об'єктів права інтелектуальної власності, що враховуються в інвентарній картці.

Підставою для відміток в інвентарній картці про вибуття об'єкта права інтелектуальної власності є "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" (типова форма № НА-3).

Форма НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" (див. зразок 1.9.) застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні (ліквідації). Акт складається у двох примірниках комісією, призначеної наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою на те уповноваженою.

Залишкова вартість, яка наводиться в графі 13 акта вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності, визначається за даними бухгалтерського обліку на останнє число місяця вибуття такого об'єкта як різниця між первісною вартістю і сумою нарахованої амортизації за період корисного використання.

У рядку "Правові умови вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності з господарського обороту" зазначаються причини вибуття (закінчення терміну дії: майнових прав інтелектуальної власності, договору на використання майнових прав інтелектуальної власності, зберігання інформації щодо об'єктів права інтелектуальної власності як комерційної таємниці, ліцензійного договору; дострокове припинення ліцензійного договору тощо).

Перший примірник акта передається до бухгалтерії, другий залишається у особи, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Характеристика форми НА-4 "Інвентаризаційний опис об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" а також приклад оформлення документа (зразок 1.11.) представлений у підрозділі 1.7. частини 2.

Зразок 1.9.

Типова форма № НА-3
Затверджена наказом Міністерства фінансів України
від 22.11.2008р. № 732

ВО «Росток»
підприємство, установа, організація
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ *00547038*

ЗАТВЕРДЖУЮ
Керівник підприємства *= Іваненко*
(підпис, ім'я, по батькові, прізвище)
«19» грудня 20*08* р.

АКТ ВИБУТТЯ (ЛІКВІДАЦІЇ) ОБ'ЄКТА ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ У СКЛАДІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ № 5

«18» грудня 20 *08* р.

№ з/п	Об'єкт права інтелектуальної власності			Власник об'єкта права інтелектуальної власності	Строк корисного використання	Дебет		Кредит		Дата вибуття (ліквідації)	Первісна (переоцінена) вартість, грн.	Залишкова вартість грн	Ліквідаційна вартість, грн.	Примітки
	Назва	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	Дата виникнення права			Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	*Право на ін-*	*Договір права*	*17.12.*	*Фірма*	*3 роки*	*133*	*-*	*124*	*09*	*18.12.*	*15000*	*-*	*-*	*-*
	тегральну	*користування*	*05 р.*	*«Марс»*				.		*08 р.*				
	мікросхему	*№ 240-17*												
	R-2948													

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від *10.01.08 р.* № *4* , розглянула документи, які підтверджують ідентифікацію об'єкта права інтелектуальної власності, для вибуття (ліквідації) з господарського обороту

Чіп для виробництва електронних годинників
(повна назва об'єкта права інтелектуальної власності)

Правові умови вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності *Закінчення терміну дії договору*
(найменування документа)

Місце вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності *Цех виробництва електронних годинників*

Продовження зразку 1.9.

Зворотний бік форми № НА-3

Об'єкт права інтелектуальної власності придатний / не придатний для реалізації та підлягає / не підлягає ліквідації ---
(зазначити чому не придатний)

Існує / не існує економічна вигода від реалізації ліквідованого об'єкта права інтелектуальної власності ---
(зазначити, чому не існує, суму вигоди)

Висновок комісії *Вивести зі складу нематеріальних активів і зняти з обліку*.
(щодо реалізації об'єкта права інтелектуальної власності, вибуття (ліквідації), зняття з обліку.)

Голова комісії *Головний бухгалтер*	*=Петренко*	*Петренко М. П.*
(посада)	(підпис)	(ім'я, по батькові, прізвище)
Члени комісії *Керівник цеху № 2*	*=Ткаченко*	*Ткаченко В. П.*
(посада)	(підпис)	(ім'я, по батькові, прізвище)
бухгалтер	*=Аблина*	*Аблина С.А.*
(посада)	(підпис)	(ім'я, по батькові, прізвище)
різноробочий	*=Шатров*	*Шатров Н.З.*
(посада)	(підпис)	(ім'я, по батькові, прізвище)

Особа, що було відповідальна
за використання об'єкта права
інтелектуальної власності *бухгалтер* *=Обліковченко* *Обліковченко А. В.*
(посада) (підпис) (ім'я, по батькові, прізвище)

Відмітка бухгалтерії про запис про вибуття в інвентарній картці
«19» грудня 20 *08* р. № *10*
(інвентарної картки)

Головний бухгалтер (бухгалтер) *=Петренко* *Петренко М. П.*
(підпис) (ім'я, по батькові, прізвище)

* * *

Треба зазначити, що основні засоби і нематеріальні активи при надходжені на підприємство обліковуються в порядку капітальних інвестицій, облік яких безпосередньо ведуть на рахунку 15 "Капітальні інвестиції". При зарахуванні об'єкта до складу основних засобів або нематеріальних активів здійснюються записи по дебету рахунку 10 "Основні засоби" або 12 "Нематеріальні активи" та кредиту рахунку 15 "Капітальні інвестиції".

Типову кореспонденцію рахунків по обліку основних засобів і нематеріальних активів наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку основних засобів і нематеріальних активів

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік придбання або створення власними силами ОЗ і НА			
1.	Проведено передоплату постачальнику за основні засоби і нематеріальні активи, а також за виконані роботи на капітальному будівництві.	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Рахунки в банках"
2.	Відображено надходження від постачальника придбаних основних засобів і нематеріальних активів.	15 "Капітальні інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3.	Відображено суму транспортних та посередницьких послуг, пов'язаних з придбанням основних засобів і нематеріальних активів.	15 "Капітальні інвестиції"	68 "Розрахунки за іншими операціями"
4.	Прийнято згідно акту виконані підрядні роботи, виконані будівельною організацією на будівництві складу.	15 "Капітальні інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
5.	Відображено суму ПДВ (податковий кредит) за	64 "Розрахунки за податками й	63 "Розрахунки з постачальниками

Продовження таблиці 1.1.

1	2	3	4
	операціями 2 і 4.	платежами”	та підрядниками” 68 “Розрахунки за іншими операціями”
6.	Списано будівельні матеріали на будівництво складу.	15 “Капітальні інвестиції”	20 “Виробничі запаси”
7.	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на будівництві складу.	15 “Капітальні інвестиції”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
8.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників і віднесено їх на витрати по будівництву складу.	15 “Капітальні інвестиції”	65 “Розрахунки за страхуванням”
9.	Віднесено вартість робіт і послуг допоміжних виробництв на витрати по будівництву складу.	15 “Капітальні інвестиції”	23 “Виробництво”
10.	Введено новозбудований гараж або придбані основні засоби та нематеріальні активи згідно акту в експлуатацію.	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”	15 “Капітальні інвестиції”
11.	Відображено суму дооцінки основних засобів і нематеріальних активів.	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”	423 “Дооцінка активів”
Облік безкоштовно отриманих ОЗ і НА			
12.	Відображено вартість безплатно одержаних основних засобів і нематеріальних активів.	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”	424 “Безоплатно одержані необоротні активи”
13.	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації по безоплатно одержаних основних засобів і нематеріальних активів.	424 “Безоплатно одержані необоротні активи”	745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”
Облік надходження ОЗ і НА в якості внеску до статутного капіталу			
14.	Одержані основні засоби і нематеріальні активи в рахунок внеску частки засновника в статутному капіталі (справедлива вартість, узгоджена засновниками)	10 “Основні засоби” 12 “ Нематеріальні активи ” 46 “Неоплачений капітал ”	46 “Неоплачений капітал” 40 “Статутний капітал”

Продовження таблиці 1.1.

1	2	3	4
Одержання ОЗ і НА в обмін на неподібні активи			
15.	Відображено собівартість відпущеної готової продукції або виробничих запасів підприємству **А**	90 “Собівартість реалізації”	20 “Виробничі запаси” 26 “Готова продукція”
16.	Відображена заборгованість підприємства **А** за цінами реалізації готової продукції та виробничих запасів	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	70 “Доходи від реалізації”
17.	Відображено суму ПДВ за операцією 16	70 “Доходи від реалізації”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
18.	Відображено вартість отриманих об'єктів основних засобів і нематеріальних активів від підприємства **А**	15 “Капітальні інвестиції”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
19.	Відображено суму ПДВ за операцією 18	64 “Розрахунки за податками й платежами”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
20.	Проведено взаємозалік з підприємством **А** як із покупцем і постачальником	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
21.	Уведені в експлуатацію отримані від підприємства **А** основні засоби й нематеріальні активи	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”	15 “Капітальні інвестиції”
Надходження ОЗ і НА в формі доходів			
22.	Одержані пені, штрафи, неустойки від інших підприємств у вигляді основних засобів і нематеріальних активів.	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”	715 “Одержані пені, штрафи, неустойки”
23.	Одержано дивіденди від інших підприємств у вигляді основних засобів і нематеріальних активів.	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”	731 “Дивіденди одержані”
24.	Оприбутковано лишки основних засобів і нематеріальних активів, виявлених в результаті інвентаризації.	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”

Продовження таблиці 1.1.

1	2	3	4
Облік витрат на ремонти і модернізацію ОЗ			
25.	Відображено витрати на ремонт і модернізацію основних засобів.	15 “Капітальні інвестиції”	20 “Виробничі запаси” 23 “Виробництво” 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
26.	Відображено витрати на ремонт основних засобів у сумі, що не перевищує 10% від сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року.	23 “Виробництво” 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут” 94 “Інші витрати операційної діяльності”	15 “Капітальні інвестиції”
27.	Відображено витрати на ремонт основних засобів у сумі, що перевищує 10% від сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року.	10 “Основні засоби”	15 “Капітальні інвестиції”
Облік реалізації та списання ОЗ і НА			
28.	Відображено списання нарахованого зносу при вибутті основних засобів і нематеріальних активів.	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”
29.	Відображено залишкову вартість об’єкта основних засобів або нематеріальних активів:		
	– при їх реалізації	976 “Списання необоротних активів”	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”
	– при їх списанні	976 “Списання необоротних активів”	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”
	– при безповоротному виведені з ладу об’єкта внаслідок стихійного лиха.	991 “Втрати від стихійного лиха”	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”

Продовження таблиці 1.1.

1	2	3	4
Передача ОЗ і НА в обмін на акції іншого підприємства			
30.	Списаний знос основних засобів і нематеріальних активів, що передаються в обмін на акції іншого підприємства	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”
31.	Відображено обмін залишкової вартості основних засобів і нематеріальних активів на справедливу вартість акцій іншого підприємства	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”
32.	Відображене перевищення справедливої вартості отриманих акцій над залишковою вартістю переданих основних засобів і нематеріальних активів	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”
33.	Відображено перевищення залишкової вартості переданих основних засобів і нематеріальних активів над вартістю отриманих акцій	977 “Інші витрати звичайної діяльності”	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”
Облік списання, а також безоплатної передачі ОЗ і НА, вартість яких не повністю амортизована			
34.	Відображено знос основних засобів і нематеріальних активів, які списуються або передаються безоплатно	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”
35.	Відображено залишкову вартість основних засобів і нематеріальних активів, які списуються або передаються безоплатно	44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”
36.	Відображено заборгованість перед бюджетом за ПДВ від залишкової вартості основних засобів і нематеріальних активів, які списуються або передаються безоплатно	44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”	64 “Розрахунки за податками й платежами”

1.5. Облік операційної і фінансової оренди основних засобів

Нормативним документом, який визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" (далі — Положення (стандарт) 14).

Норми Положення (стандарту) 14 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Положення (стандарт) 14 не поширюється на:

1) орендні угоди, пов'язані з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);

2) угоди щодо використання авторських і суміжних прав;

3) угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів.

4) на оцінку біологічних активів - об'єктів оренди, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи".

Оренда — це господарська операція, яка передбачає надання орендодавцем основних фондів у користування іншій юридичній або фізичній особі на визначений строк, за цільовим призначенням та за орендну плату.

Орендарем вважається юридична або фізична особа, яка взяла певний об'єкт в оренду, **орендодавцем** — юридична або фізична особа, яка його передала.

Гарантована ліквідаційна вартість:

1) для орендаря — частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;

2) для орендодавця — частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією.

Мінімальні орендні платежі — платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

1) для орендаря — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
2) для орендодавця — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбан-

ня, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди.

Невідмовна орендна угода — орендна угода, за якою орендарем до початку строку оренди сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або яка може бути розірвана тільки:

1) з дозволу орендодавця;

2) якщо відбулася певна непередбачена подія;

3) у разі укладання орендарем нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем.

Негарантована ліквідаційна вартість — частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Непередбачена орендна плата — частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо).

Орендна ставка відсотка — ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

Початок строку оренди — дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря — ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Строк оренди — період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди.

Суборенда — угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі.

Операційна оренда (лізинг) — це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними фондами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних фондів їх власнику після закінчення строку дії орендної (лізингової) угоди.

Основні фонди, передані в операційну оренду (лізинг), залишаються у складі основних фондів орендодавця.

Прийняті в оперативну оренду основні засоби і нематеріальні активи зараховуються на позабалансовий рахунок **01 "Орендовані необоротні активи"** за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі операційної оренди.

На цьому рахунку обліковуються активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі договорів операційної оренди (лізингу**) та обліковуються на балансі орендодавця.**

Збільшення залишку рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" відбувається при прийнятті на облік основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані в оперативну оренду, **зменшення** — при їх поверненні орендодавцю та у випадках перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані необоротні активи на баланс.

Треба зауважити, що договір оренди, як правило, врегульовує питання лише строку оренди і орендної плати. Документом, за допомогою якого оформляється передача об'єкта від орендодавця орендарю, а після закінчення строку дії оренди повернення об'єкта від орендаря до орендодавця, є форма № 03-1 **"Акт приймання — передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів"** (див. зразок 1.1.).

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

Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди.

Вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображається орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 "Необоротні активи".

Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду.

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

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку операційної оренди (операційного лізингу) наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку операційної оренди (операційного лізингу)

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік у орендодавця			
1.	Передано об'єкт основних засобів в оренду	10 "Основні засоби" (в оренді)	10 "Основні засоби"
2.	Проведено нарахування амортизації по об'єкту, переданому в оренду	949 "Інші витрати операційної діяльності"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
3.	Відображено витрати на оплату послуг посередників, пов'язаних з укладенням угоди про оренду	949 "Інші витрати операційної діяльності"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4.	Відображено суму ПДВ від вартості послуг посередників, пов'язаних з укладанням угоди про оренду	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
5.	Відображено належну до отримання суму орендної плати	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	713 "Дохід від операційної оренди активів"
6.	Відображено суму ПДВ із суми, належної до отримання орендної плати	713 "Дохід від операційної оренди активів"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
7.	Поступила орендна плата від орендаря	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
8.	Віднесено на фінансові результати доходи від оренди активів	713 "Дохід від операційної оренди активів"	791 "Результат операційної діяльності"
9.	Віднесено на фінансові результати суму витрат операційної діяльності	791 "Результат операційної діяльності"	949 "Інші витрати операційної діяльності"
10.	Повернуто об'єкт основних засобів від орендаря до орендодавця	10 "Основні засоби"	10 "Основні засоби" (в оренді)

Продовження таблиці 1.2.

1	2	3	4
Облік у орендаря			
11.	Прийнято в операційну оренду об'єкт основних засобів	01 "Орендовані необоротні активи" (позабалансовий)	—
12.	Нараховано належну до сплати орендодавцю суму орендної плати	23 "Виробництво" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші витрати операційної діяльності"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
13.	Відображено ПДВ із суми, належної до оплати орендодавцю	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
14.	Перераховано суму орендної плати орендодавцю	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"
15.	Повернуто орендодавцю орендований об'єкт	—	01 "Орендовані необоротні активи" (позабалансовий)

Фінансова оренда (лізинг) — це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає придбання орендодавцем за замовленням орендаря основних фондів з подальшою їх передачею у користування орендарю на строк, що не перевищує строку повної амортизації таких основних фондів з обов'язковою подальшою передачею права власності на такі фонди орендарю.

Основні фонди, передані у фінансову оренду (лізинг), включаються до складу основних фондів орендаря.

Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображуються у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди призначений **рахунок 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"**.

Рахунок 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" має такі субрахунки:

531 "Зобов'язання з фінансової оренди";

532 "Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів".

За кредитом рахунку 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, **за дебетом** — її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу.

Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є строк корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів — строк оренди, або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено).

Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" та 8 "Нематеріальні активи".

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку фінансової оренди переглядається, якщо негарантована ліквідаційна вартість зменшувалася.

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

Собівартість реалізованого об'єкта фінансової оренди визначається за його балансовою вартістю, зменшеною на теперішню негарантовану ліквідаційну вартість, яка відноситься на збільшення дебіторської заборгованості орендаря.

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

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

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку фінансової оренди (фінансового лізингу) наведено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку фінансової оренди (фінансового лізингу)

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік у орендодавця			
1.	Відображено балансову вартість об'єкта, переданого в фінансову оренду	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	10 "Основні засоби"
2.	Нараховано заборгованість орендарю за об'єкт, переданий в фінансову оренду	181 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"
3.	Відображено суму частини вартості орендованого об'єкта, яка підлягає відшкодуванню орендарем в кінці чергового періоду її погашення	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	181 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду"
4.	Відображено заборгованість орендаря по сплаті відсотків, яка виникає в кінці чергового періоду за користування майном, переданим в фінансову оренду	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"
5.	Отримано кошти від орендаря в оплату вартості об'єкта фінансової оренди та відсотків за користування орендованим майном	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами" 373 "Розрахунки за нарахованими доходами"
6.	Віднесено на фінансові результати виручку за об'єкт, переданий у фінансову оренду	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	791 "Результат операційної діяльності"
7.	Віднесено на фінансові результати відсотки за користування орендарем переданим йому майном	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	791 "Результат операційної діяльності"

Продовження таблиці 1.3.

1	2	3	4
8.	Відображено суму ПДВ із нарахованих доходів від передачі об'єкта у фінансову оренду	64 "Розрахунки за податками й платежами"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"
9.	Віднесено на фінансові результати балансову вартість об'єкта, переданого у фінансову оренду	791 "Результат операційної діяльності	943 "Собівартість реалізованих виробничих заказів"
Облік у орендаря			
10.	Введено до складу основних засобів об'єкт, отриманий у фінансову оренду	10 "Основні засоби"	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"
11.	Відображено ПДВ із суми, належної до сплати орендодавцю	64 "Розрахунки за податками і платежами"	531 "Зобов′язання з фінансової оренди"
12.	Нараховано амортизацію по орендованому об'єкту	23 "Виробництво" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші витрати операційної діяльності"	131 "Знос основних засобів"
13.	Нараховано належну до сплати в кінці кожного періоду суму частини вартості об'єкта фінансової оренди	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"
14.	Відображено заборгованість за відсотками за користування об'єктом, переданим у фінансову оренду	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
15.	Погашено заборгованість по фінансовій оренді перед орендодавцем	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"

Продовження таблиці 1.3.

1	2	3	4
		684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	
16	Віднесено на фінансові результати витрати, пов’язані з орендою об’єкта	792 “Результат фінансових операцій”	952 “Інші фінансові витрати”

Зворотня оренда (лізинг) — це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає продаж основних фондів фінансовій організації з одночасним зворотнім отриманням таких основних фондів фізичною чи юридичною особою в операційний або фінансовий лізинг.

1.6. Облік амортизації та зносу основних засобів і нематеріальних активів

Другим етапом кругообігу господарських засобів виступає процес виробництва, який характеризується взаємодією засобів праці, предметів праці і трудових ресурсів.

В процесі виробництва як основні засоби, так і нематеріальні активи втрачають свою вартість і у вигляді амортизаційних відрахувань переносять її на створювані на підприємстві продукцію, роботи, послуги, а також окремою статтею входять до складу адміністративних та інших витрат.

Порядок нарахування і використання амортизаційних відрахувань основних засобів і нематеріальних активів визначено як податковим законодавством, так і П(С)БО №7 “Основні засоби” та П(С)БО №8 “Нематеріальні активи”.

Амортизація — систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Знос необоротних активів — сума амортизації об’єктів необоротних активів з початку їх корисного використання.

Амортизація основних засобів

Положенням (стандартом) 7 "Основні засоби" визначено, що об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі).

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) слід ураховувати:

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

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Згідно із П(С)БО 7 амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного;
2) зменшення залишкової вартості;
3) прискореного зменшення залишкової вартості;
4) кумулятивного;
5) виробничого.

Треба зауважити, що підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Отже, **шостим методом** нарахування амортизації, **є податковий.**

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Підприємства з сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійного та кумулятивного визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Використовуючи дані наведеного прикладу, покажемо порядок визначення амортизації використовуючи зазначені методи щодо її розрахунку.

Приклад. Первісна вартість придбаного підприємством виробничого обладнання склала 81000 грн. На підприємстві було прийняте рішення про граничний термін експлуатації обладнання — 4 роки, після чого в результаті фізичного і морального зношення, а також зміни технології буде закуплене нове обладнання. Натомість через 4 роки підприємство планує отримати виручку за використане обладання у розмірі 16000 грн. Виходячи із цього, вартість, яка підлягає амортизації, складає **65000 грн.** (81000 – 16000 = 65000). За період експлуатації обладнання планується випустити 130000 одиниць продукції, зокрема: 1 рік — 30000 штук, 2 рік — 40000 штук, 3 рік — 40000 штук, 4 рік — 20000 штук.

Метод 1 — прямолінійний, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

Виходячи із зазначеного:

Річна норма амортизації = 25% (100% **:** 4 = 25%).
Річна сума амортизації = 16250 грн. (65000х25%**:**100% = 16250).
Місячна сума амортизації = 1354 грн. (16250 **:** 12 = 1354).

Метод 2 — зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Виходячи із зазначеного:

Річна норма амортизації = 33,3%.

$$(1 - \sqrt[4]{\frac{16000}{81000}} = 1 - \sqrt[4]{\frac{16}{81}} = 1 - \frac{\sqrt[4]{16}}{\sqrt[4]{81}} = 1 - \frac{2}{3} = 0{,}33).$$

Розрахунок річної суми амортизації на протязі строку роботи обладнання покажемо у табл. 1.4.

Таблиця 1.4.

Розрахунок річної суми амортизації обладнання з використанням методу зменшення залишкової вартості

Роки експлуатації	Залишкова вартість, грн.	Річна норма амортизації, %	Річна сума амортизації, грн.
1	81000	33,3	26973
2	54027	33,3	17991
3	36036	33,3	12000
4	24036	33,3	8036
x	**16000**	**x**	**65000**

Як видно із табл. 1.4., амортизація об'єкта за весь строк його експлуатації склала 65000 грн., тобто дорівнює вартості обладнання, яке підлягало амортизації з самого початку.

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

Таблиця 1.5.

Розрахунок річної суми амортизації обладнання з використанням методу прискореного зменшення залишкової вартості

Роки експлуатації	Залишкова вартість, грн.	Річна норма амортизації, %	Річна сума амортизації, грн.
1	81000	50	40500
2	40500	50	20250
3	20250	50	2125
4	18125	50	2125
x	**16000**	**x**	**65000**

Виходячи із зазначеного:

Річна норма амортизації = 50% (100% **:** 4 х 2 = 50).

Розрахунок річної суми амортизації обладнання на протязі строку його використання покажемо у табл. 1.5.

Метод 4 — кумулятивний, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання.

Сума кількості років використання = 10 (1+2+3+4 = 10).

Річна норма амортизації за перший рік = 40% (4 **:** 10 = 0,4), за другий рік = 30% (3 **:** 10 = 0,3), за третій рік = 20% (2 **:** 10 = 0,2), за четвертий рік = 10% (1 **:** 10 = 0,1).

Розрахунок річної суми амортизації на протязі строку роботи обладнання покажемо у табл. 1.6.

Таблиця 1.6.

Розрахунок річної суми амортизації обладнання з використанням кумулятивного методу

Роки експлуатації	Вартість, яка амортизується, грн.	Річна норма амортизації, %	Річна сума амортизації, грн.
1	65000	40	26000
2	65000	30	19500
3	65000	20	13000
4	65000	10	6500
х	**х**	**х**	**65000**

Метод 5 — виробничий, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу випуску продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Вартість, яка амортизується — 65000 грн. Кількість продукції, яку передбачається виробити за чотири роки роботи обладнання — 130000 шт. Виходячи із цього, сума амортизації обладнання у розрахунку на одиницю виробленої продукції = 0,5 грн. (65000**:**130000 = 0,5).

Розрахунок річної суми амортизації обладнання в залежності від кількості виробленої продукції показано у табл. 1.7.

Таблиця 1.7.

Розрахунок річної суми амортизації обладнання з використанням виробничого методу

Роки експлуатації	Вартість, яка амортизується, грн	Виробництво продукції, штук	Сума амортизації на одиницю продукції, грн.	Річна сума амортизації, грн.
1	65000	30000	0,5	15000
2	65000	40000	0,5	20000
3	65000	40000	0,5	20000
4	65000	20000	0,5	10000
x	**x**	**130000**	**x**	**65000**

Метод 6 — податковий, згідно якого суб'єкт господарювання може застосовувати методи і норми нарахування амортизації, які передбачені податковим законодавством.

Так, згідно Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" №334/94-ВР від 28.12.1994 р. передбачено, що **амортизації підлягають витрати на:**

– придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, закладення і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення;

– самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів;

– проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;

– поліпшення якості земель, не пов'язаних з будівництвом, зокрема іригація, осушення, збагачення та інше капітальне покращення землі.

Суми амортизаційних відрахувань вилученню до бюджету не підлягають, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків, зборів (обов'язкових платежів).

Не підлягають амортизації витрати платника податку на:

– придбання і відгодівлю продуктивної худоби;

– вирощування багаторічних плодоносних насаджень;

– придбання основних фондів або нематеріальних активів з

метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як комплектуючих (складових частин) інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам;

– утримання основних фондів, що знаходяться на консервації.

Згідно із Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" №334/94-ВР від 28.12.1994 р. (із змінами та доповненнями) передбачено з метою нарахування амортизації для визначення в подальшому оподатковуваного прибутку підприємства, **основні фонди підлягають розподілу за такими групами:**

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

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

**** Слова "включаючи електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони і рації" виключені.***

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

група 4 — електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі сотові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).ⓘ

ⓘ **До групи 4 включають відповідні основні фонди, придбані (виготовлені) після 1 січня 2003 р. (а також витрати на їх покращення).**

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на календарний квартал):

– **група 1** — з 1.01.04 — 2 відсотка;
– **група 2** — з 1.01.04 — 10 відсотків;
– **група 3** — з 1.01.04 — 6 відсотків;
– **група 4** — 15 відсотків.

Увага! Враховуючи зміни, які періодично відбуваються у законодавсті, класифікація основних засобів з метою оподаткування у майбутньому може змінюватися!

Балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується за формулою:

Б(а) = Б(а-1) + П(а-1) – В(а-1) – А(а-1), де

Б(а) — балансова вартість групи на початок звітного періоду;
Б(а-1) — балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному;
П(а-1) — сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітному;
В(а-1) — сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному;
А(а-1) — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітному.

Треба зауважити, що і річна норма і сума амортизації основних засобів не є в чотири рази більшою, аніж квартальна.

Так, враховуючи, що вищезгадане придбане підприємством виробниче обладнання відноситься до третьої групи основних засобів (згідно податкового законодавства), норма його амортизації від балансової вартості обладнання на початок звітного (податкового) періоду (в розрахунку на календарний квартал) складає — 6%. На перший погляд річна норма амортизації є у 4 рази більшою, аніж квартальна і складає 6% х 4 = 24%. Виходячи із цього річна сума амортизації обладнання буде 81000 грн. х 24% = **19440** грн. Проте треба зауважити, що даний розрахунок не є правильним.

Правильним же буде наступний порядок розрахунку амортизації обладнання за рік:

1-й квартал: 81000 грн. х 6% = 4860 грн. (76140 грн.).
2-й квартал: 76140 грн. х 6% = 4568 грн. (71572 грн.).
3-й квартал: 71572 грн. х 6% = 4294 грн. (67278 грн.).
4-й квартал: 67278 грн. х 6% = 4037 грн. (63241 грн.).

Виходячи із даного розрахунку річна сума амортизації обладнання складе: 4860 грн. + 4568 грн. + 4294 грн. + 4037 грн. = **17759** грн.

Як видно із зазначеного, різниця при нарахуванні амортизації складе 19440 грн. – 17759 грн. = **1681** грн.

Зауважимо, що неправильне нарахування амортизації має безпосередній вплив на визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, а також накладення штрафних санкцій на підприємство із сторони податкових органів за умов необгрунтованого завищення витрат.

Наказом Міністерства статистики України №352 від 29.12.1995 р. "Про затвердження типових форм первинного обліку" затверджено і введено в дію з 1.01.1996 р. типові форми облікової документації в частині розрахунку амортизаційних відрахувань по основних засобах:

03-14 "Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)";

03-15 "Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)";

03-16 "Розрахунок амортизації по автотранспорту".

Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці промисловим підприємством застосовується "**Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)" (форма № 03-14).**

Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці будівельними організаціями застосовується "**Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)" (форма № 03-15).**

Для визначення сум амортизації автотранспортних засобів, що належать до нарахування у звітному місяці застосовується "**Розрахунок амортизації по автотранспорту" (форма № 03-16).**

Суми амортизаційних відрахувань знаходять своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №4, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку у Відомості 4-М (розділ І) та розділах І і ІІ Відомості 5-М (див. дод. А 4 і А 5).

Розрахунок річної суми амортизації обладнання за податковим методом показано у табл. 1.8.

Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" передбачено, що амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля.

Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Таблиця 1.8.

Розрахунок сум амортизаційних відрахувань виробничого обладнання за податковим методом

Роки експлуатації	Залишкова вартість, грн.	Квартальна норма амортизації, %	Річна сума амортизації, грн.
1	81000	6	17759
2	63241	6	13866
3	49375	6	10826
4	38549	6	8452
і т.д.			

Використання різних методів щодо нарахування амортизації зумовлює отримання різних кінцевих даних. Вплив обраного методу на розміри амортизаційних відрахувань, використовуючи розрахункові дані наведеного у даному пункті прикладу, представлено у табл. 1.9.

Таблиця 1.9.

Річні суми амортизації виробничого обладнання при використанні різних методів щодо її нарахування

Номер методу	Назва методу нарахування амортизації	Сума амортизації по роках, грн.				
		1	2	3	4	разом
1	Прямолінійний	16250	16250	16250	16250	65000
2	Зменшення залишкової вартості	26973	17991	12000	8036	65000
3	Прискореного зменшення залишкової вартості	32500	16250	8125	8125	65000
4	Кумулятивний	26000	19500	13000	6500	65000
5	Виробничий	15000	20000	20000	10000	65000
6	Податковий	17759	13866	10826	8452	50903

Підприємство може самостійно, спираючись на наведені розрахунки, вибирати метод нарахування амортизації по основних засобах. Але при цьому треба враховувати, що суми нарахованої амортизації повинні відображати реальний фізичний і моральний знос конкретного об’єкта основних засобів. Як видно із таблиці 1.9., найменш

придатним у цьому плані є метод 6 (податковий), який не в достатній мірі відображає реальну суму зносу виробничого обладнання. Натомість найлегшим методом з точки зору проведення розрахунків є звичайно прямолінійний, який значно полегшує облікову роботу.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Зауважимо, що незалежно від того, який із перших п'яти методів нарахування амортизації буде обрано, — застосування шостого методу (податкового) є обов'язковим, оскільки це пов'язано із визначенням оподатковуваного прибутку підприємства.

За умови, коли поруч із податковим застосовується ще один із вищевказаних методів нарахування амортизації, треба мати на увазі, що амортизація, розрахована за податковим методом, знайде своє відображення лише у податковій декларації.

Натомість записи як на рахунках бухгалтерського обліку, так і у балансі і звіті про фінансові результати про суми нарахованих амортизаційних відрахувань будуть зроблені, в свою чергу, на підставі того методу, який, окрім податкового, було додатково обрано на підприємстві.

Виходячи із недоцільності робити одночасно подвійну роботу, на багатьох підприємствах при нарахуванні амортизації використовують виключно податковий метод. За цих умов і на рахунках бухгалтерського обліку і у податковій декларації і у звітності (балансі і звіті про фінансові результати) знайдуть відображення однакові дані, що стосуються амортизації.

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

Будь-які витрати на розвідку (дорозвідку) та розробку будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин (в тому числі будь-які нафтові або газові свердловини) включаються до окремої групи витрат платника податку, на балансі якого перебувають такі запаси (родовища), та підлягають амортизації.

До складу зазначеної групи включаються витрати на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин. Перелік витрат, що включаються до такої групи, встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Облік балансової вартості витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин, ведеться по кожному окремому родовищу (кар'єру, шахті, свердловині). Порядок такого обліку встановлюється Міністерством фінансів України.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду на витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, розраховується за формулою:

С(а) = Б(а) х О(а) : О(з), де

С(а) — сума амортизаційних відрахувань за звітний квартал;
Б(а) — балансова вартість групи на початок звітного періоду, яка дорівнює балансовій вартості групи на початок кварталу, що передує звітному, збільшеній на суму витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування запасів (родовищ) корисних копалин, понесених протягом попереднього кварталу;
О(а) — обсяг (у натуральних величинах) корисних копалин, фактично видобутих протягом звітного кварталу;
О(з) — загальний розрахунковий обсяг (у натуральних величинах) видобутку корисних копалин на відповідному родовищі.

Амортизація нематеріальних активів

Положенням (стандартом) №8 "Нематеріальні активи" визначено, що нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

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

Нематеріальні активи з невизначеним на підприємстві строком корисного використання амортизації не підлягають.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх еко-

номічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандарту) *бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".*

В свою чергу, згідно Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками, виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації, яка визначається платником податку самостійно, виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, **але не більше 10 років безперервної експлуатації.**

Амортизаційні відрахування провадяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

– коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

– коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Амортизація нематеріального активу нараховується, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

* * *

Нарахування амортизації призводить до збільшення витрат підприємства, а також до збільшення суми зносу необоротних активів.

Рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" має такі субрахунки:

131 "Знос основних засобів";
132 "Знос інших необоротних матеріальних активів";
133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів";
134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів";
135 "Знос інвестиційної нерухомості".

На субрахунку 131 "Знос основних засобів" узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби".

При цьому інформація про суму зносу інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться на субрахунку 100 "Інвестиційна нерухомість" за первісною вартістю узагальнюється на субрахунку **135 "Знос інвестиційної нерухомості".**

На субрахунку 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів" узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

На субрахунку 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів" узагальнюється інформація про суму зносу нематеріальних активів.

На субрахунку 134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів" узагальнюється інформація 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".

Аналітичний облік зносу необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів.

За кредитом рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" відображається нарахування амортизації та індексації зносу необоротних активів, за дебетом — зменшення суми зносу.

Розподіл амортизаційних відрахувань за об'єктами витрат здійснюється на підставі таких документів як: 03-14 "Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)", 03–15 "Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)"; 03-16 "Розрахунок амортизації по автотранспорту".

Рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” кореспондує

за дебетом з кредитом рахунків:	**за кредитом з дебетом рахунків**
10 “Основні засоби”	15 “Капітальні інвестиції”
11 “Інші необоротні матеріальні активи”	23 “Виробництво”
12 “Нематеріальні активи”	39 “Витрати майбутніх періодів”
42 “Додатковий капітал”	42 “Додатковий капітал”
	83 “Амортизація”
	91 “Загальновиробничі витрати”
	92 “Адміністративні витрати”
	93 “Витрати на збут”
	94 “Інші витрати операційної діяльності”
	99 “Надзвичайні витрати”

Оформлені і підписані вказані документи бухгалтером, який здійснює облік основних засобів і нематеріальних активів передаються бухгалтеру, який здійснює облік витрат підприємства.

При використанні журнально-ордерної форми обліку облік амортизації та зносу ведеться у відомості обліку основних засобів, книзі обліку затрат виробництва, журналі-ордері №4, а при спрощеній формі обліку у Відомостях 4-М і 5-М (розділ ІІ) (див. дод. А 4, А 5).

1.7. Інвентаризація основних засобів і нематеріальних активів

Основним нормативним документом, який визначає умови і порядок проведення інвентаризації основних засобів і нематеріальних активів є “Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу”, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.10.1998 р., № 90.

Інвентаризація основних засобів

Підприємства зобов’язані проводити інвентаризацію:

1) будівель, споруд та інших нерухомих об’єктів — не менше одного разу в три роки;

2) бібліотечних фондів — один раз у п'ять років;
3) інших основних засобів — не менше одного разу в рік.

Інвентаризація основних засобів проводиться не раніше 1 жовтня.

До початку інвентаризації основних засобів слід перевірити:

– наявність і стан регістрів обліку (карток, книг, описів та ін.);
– наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації;
– наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті установою в оренду, на зберігання, на тимчасове користування. За відсутності документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації необхідно в ці документи внести відповідні виправлення й уточнення.

Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в **"Інвентаризаційний опис основних засобів"** (див. зразок 1.10) повні найменування цих об'єктів і їхні інвентарні номери. У випадку відсутності технічної документації про це вказується в описах — у графі "Примітка". Описи складаються у двох екземплярах, один з яких передається до бухгалтерії, а інший залишається у матеріально відповідальної особи.

Машини, обладнання та інші об'єкти перевіряються за заводськими номерами і заносяться в описи окремо, із вказівкою інвентарного номера.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням, відповідно з основним призначенням об'єкта. Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось основне його призначення, вноситься до опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

У випадках, коли проведені капітальні роботи (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та інше) або часткова ліквідація будівель і споруд (злам окремих конструктивних елементів) не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і привести в описі дані про проведені зміни. Одночасно з цим комісія повинна встановити винних осіб і причини, з яких конструктивні зміни об'єктів не отримали відображення в обліку.

Окремі описи складаються при інвентаризації садів, виноградників, ягідників, лісопосадок, ставків, водоймищ, іригаційних і меліоративних споруд. Насадження записуються за культурами, ботанічними сортами із вказівкою року закладення, площею, кількістю

Зразок 1.10

ВО «Росток»

підприємство, установа, організація

Номер документа	Дата складання	Підрозділ
6	*20.11.08р.*	*Ремонтна майстерня*

ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИЙ ОПИС ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Розписка

До початку проведення інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на об'єкти основних засобів передані бухгалтерській службі і всі об'єкти основних засобів, отримані мною для використання і зберігання, оприбутковані, а ті, що вибули (ліквідовані), списані.

Особа(и), відповідальна(і) за використання об'єктів основних засобів

керівник ремонтної майстерні (посада) — *= Чепичев* (підпис) — *Чепичев С. П.* (ім'я, по батькові, прізвище)

слюсар (посада) — *= Крутюк* (підпис) — *Крутюк А.С.* (ім'я, по батькові, прізвище)

слюсар (посада) — *= Гайченко* (підпис) — *Гайченко Т.Ф..* (ім'я, по батькові, прізвище)

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від *10.01.08 р.* № *4*, перевірила наявність об'єктів основних засобів станом на "*20*" *листопада* 20*08*р.

Інвентаризація розпочата: "*20*" *листопада* 20*08*р. Інвентаризація закінчена: "*20*" *листопада* 20*08*р.

При інвентаризації встановлено:

№ з/п	Найменування та коротка характеристика об'єкта	Рік випуску (будівництва)	Номер			Фактична наявність		За даними бухгалтерського обліку		Відмітка про вибуття
			інвентарний	заводський	паспорта	кількість	вартість	кількість	вартість, грн	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	*Верстат ножданковий*	*1995*	*10402*	*343-25*	*492-11*	*1*	*23000*	*1*	*23000*	*-*
						і т.д. до кінця сторінки				
32	*Верстат токарно-*	*2001*	*10418*	*402194*	*55016*	*1*	*35000*	*1*	*35000*	*-*
	гвинтовий									
	Усього	*X*	*X*	*X*	*X*	*32*	*540000*	*32*	*540000*	*X*

Продовження зразку 1.10.

Зворотний бік інвентаризаційного опису основних засобів

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
33	*Компресор*	*1989*	*10604*	*985-18*	*49805*	*1*	*16000*	*1*	*16000*	*-*
						і т.д.				
47	*Зварювальний апарат*	*2003*	*10612*	*19463*	*4811*	*1*	*4900*	*1*	*4900*	*-*
	Усього	*X*	*X*	*X*	*X*	*47*	*710000*	*47*	*710000*	*X*

У цілому за описом: А) порядкових номерів ***Сорок сім***
(прописом)

Б) фактична кількість об'єктів ***Сорок сім***
(прописом)

В) сума, грн. ***Сімсот десять тисяч грн. 00 коп.***
(прописом)

Голова комісії ***Головний бухгалтер*** = ***Петренко*** ***Петренко М. П.***
(посада) (підпис) (ім'я, по батькові, прізвище)

Члени комісії ***Керівник цеху № 2*** = ***Ткаченко*** ***Ткаченко В. П.***
(посада) (підпис) (ім'я, по батькові, прізвище)

бухгалтер = ***Авлина*** ***Авлина С. А.***
(посада) (підпис) (ім'я, по батькові, прізвище)

різноробочий = ***Шатров*** ***Шатров Н. З.***
(посада) (підпис) (ім'я, по батькові, прізвище)

Всі об'єкти основних засобів в інвентарізаційному описі № ***6*** комісією перевірені в натурі в моєму (нашому) присутності та внесені до опису, у зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю (не маємо). Об'єкти основних засобів, перераховані в описі, перебувають на моєму (нашому) відповідальному зберіганні.

Особа(и), відповідальна(і) за використання об'єктів основних засобів

" ***20*** " ***листопада*** 20***08*** г. = ***Чепичев***
(підпис)

" ***20*** " ***листопада*** 20***08*** г. = ***Крутюк***
(підпис)

" ***20*** " ***листопада*** 20***08*** г. = ***Гайченко***
(підпис)

Вказані в описі дані перевірив " ***21*** " ***листопада*** 20***08*** г.

бухгалтер = ***Обліковченко*** ***Обліковченко А.В.***
(посада) (підпис) (ім'я, по батькові, прізвище)

дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Іригаційні і меліоративні споруди записуються до опису за видом і родом споруд із зазначенням їхніх розмірів, року спорудження, балансової вартості та інших відомостей, що характеризують їх призначення і стан.

Присвоєні об'єктам (предметам) основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватися. Заміна номерів може бути проведена в тих випадках, коли виявлено, що об'єкти помилково відображаються не в тій групі основних засобів, до якої вони повинні бути включені за своїм техніко-виробничим призначенням, а також у випадках встановлення невірної нумерації.

При виявленні об'єктів (предметів), що не знаходяться на обліку, а також об'єктів (предметів) з відсутніми в обліку даними, що їх характеризують, комісія повинна включити в опис відсутні відомості і технічні показники цих об'єктів (предметів), наприклад: про будівлі — вказати їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішнього чи внутрішнього обміру), площу (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо.

Інвентаризація дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, які містяться у приладах, обладнанні та інших виробах, здійснюється одночасно з інвентаризацією цих матеріальних цінностей у терміни, встановлені для матеріальних цінностей.

Інвентаризація незавершеного капітального будівництва і незакінчених капітальних ремонтів

Інвентаризація капітальних робіт інвентарного характеру і капітальних ремонтів проводиться не менше одного разу на рік, але не раніше першого грудня.

Наявність і об'єм незавершеного капітального будівництва і незакінчених капітальних ремонтів встановлюється при інвентаризації шляхом перевірки їх у натурі. В актах, які складаються при цьому, вказуються найменування об'єкта, списання і об'єм виконаних робіт за кожним об'єктом і видом робіт, кошторисна і фактична вартість.

Інвентаризаційна комісія повинна перевірити:

– чи не знаходиться у складі незавершеного капітального будівництва обладнання, яке передане для монтажу, але монтаж якого фактично не розпочатий. При виявленні такого обладнання необхідно зробити відповідні виправлення в обліку і звітності;

– стан законсервованих і тимчасово зупинених будівельних об'єктів. У такому разі слід виявити причини і підстави їх консервації.

На закінчені об'єкти, що з якихось причин не введені в експлуатацію, складають окремі акти.

На об’єкт припиненого будівництва, а також на проектно-розвідувальні роботи з незакінченого будівництва, які підлягають списанню з балансу, складаються окремі акти, в яких вказуються усі дані про характер виконаних робіт і їх вартість згідно з кошторисом, з вказівкою причин припинення будівництва.

На незакінчений капітальний ремонт будівель, споруд, машин, обладнання, енергетичних установок та інших об’єктів складається окремий акт, в якому вказуються: назва об’єкта, що ремонтується, опис і процент виконаних робіт, кошторисна і фактична вартість виконаних робіт.

Інвентаризація нематеріальних активів

При інвентаризації нематеріальних активів їх наявність установлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

Для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності складається в одному примірнику **форма НА-4 "Інвентаризаційний опис об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів"** (див. зразок 1.11.). В інвентарний опис включається кожний окремий об'єкт права інтелектуальної власності.

При складанні інвентаризаційного опису особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, дає розписку про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи передані бухгалтерській службі і всі об'єкти права інтелектуальної власності, одержані для використання і зберігання, оприбутковані, а ті об'єкти, які вибули (ліквідовані) списані.

При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюється або за документами, що були основою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності до інвентаризаційного опису вписуються такі дані: назва, характеристика, первісна вартість, сума зносу, дата придбання, термін корисного використання. При цьому перевіряється обґрунтованість сум.

При виявленні об'єктів права інтелектуальної власності, що не прийняті до обліку, інвентаризаційна комісія повинна включити їх до інвентаризаційного опису із зазначенням необхідних даних.

Зразок 1.11.

Типова форма № НА-4
Затверджена наказом Міністерства фінансів України
від 22.11.2004р. № 732

ВО «Росток»
підприємство, установа, організація

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ ***00547038***

ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИЙ ОПИС ОБ'ЄКТІВ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ У СКЛАДІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ № *3*

Розписка

До початку проведення інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на об'єкти права інтелектуальної власності передані бухгалтерській службі і всі об'єкти права інтелектуальної власності, одержані мною для використання і зберігання, оприбутковані, а ті, що вибули (ліквідовані), списані.

Особа, відповідальна за використання об'єкта
права інтелектуальної власності ***бухгалтер*** (посада) ***= Обліковченко*** (підпис) ***Обліковченко А. В.*** (ім'я, по батькові, прізвище)

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від ***4*** № ***10.01.08 р.***, перевірила наявність об'єктів права інтелектуальної власності станом на "***15***"***листопада*** 20 ***08*** р.

Інвентаризація розпочата: "***15***" ***листопада*** 20 ***08*** р. Інвентаризація закінчена: "***15***" ***листопада*** 20 ***08*** р.

При інвентаризації встановлено:

№ з/п	Назва об'єкта права інтелектуальної власності	Характеристика, призначення	Дата придбання	Первісна вартість, грн.	Строк корисного використання	Фактична наявність - кількість	За даними бухгалтерського обліку		
							Кількість	Вартість, грн	Сума накопиченої амортизації, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	*Право на використання логотипа фірми «ADIDAS»*	*Логотип для косметичних виробів*	*29.09. 08р*	*30000*	*5 років*	*1*	*1*	*30000*	*500*
2	*Право на інтегральну мікросхему R-2948*	*Чіп для виробництва електронних годинників*	*17.12. 05р*	*15000*	*3 роки*	*1*	*1*	*15000*	*14583*
			і т.д. до кінця сторінки						

Продовження зразку 1.11.

Зворотний бік форми № НА-4

№ з/п	Назва об'єкта права інтелектуальної власності	Характеристика, призначення	Дата придбання	Первісна вартість, грн.	Строк корисного використання	Фактична наявність – кількість	За даними бухгалтерського обліку		
							Кількість	Вартість, грн	Сума накопиченої амортизації, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
16	*Права використання*	*Музична заставка*	*27.03.*	*5000*	*5 років*	*1*	*1*	*5000*	*584*
	фонограми «АКАSI»	*до рекламних роликів*	*08 р*						
						і т.д. до кінця сторінки			
23	*Права на комп'ютер-*	*Програма для*	*05.09.*	*4000*	*10 років*	*1*	*1*	*4000*	*33*
	ную програму	*аналізу діяльності*	*08 р*						
	«Аналітик»	*підприємства*							

Голова комісії *Головний бухгалтер* (посада) = *Петренко* (підпис) *Петренко М. П.* (ім'я, по батькові, прізвище)

Члени комісії *Керівник цеху № 2* (посада) = *Ткаченко* (підпис) *Ткаченко В. П.* (ім'я, по батькові, прізвище)

бухгалтер (посада) = *Аврлина* (підпис) *Аврлина С.А.* (ім'я, по батькові, прізвище)

різноробочий (посада) = *Шатров* (підпис) *Шатров Н.З.* (ім'я, по батькові, прізвище)

Всі об'єкти права інтелектуальної власності в інвентаризаційному описі № *3* комісією перевірені в моїй присутності та внесені до опису, у зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Об'єкти права інтелектуальної власності, перераховані в описі, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні.

Особа, відповідальна за використання об'єкта права інтелектуальної власності "*15*" *листопада* 20 *08* р. = *Обліковченко* (підпис)

Вказані в описі дані перевірив "*16*" *листопада* 20 *08* р.

Головний бухгалтер (посада) = *Петренко* (підпис) *Петренко М.П.* (ім'я, по батькові, прізвище)

Інвентаризаційний опис підписується всіма членами інвентаризаційної комісії та особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. При цьому особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, підтверджує, що перевірка цих об'єктів відбулася в її присутності, що воно не має до членів комісії ніяких претензій та що вона приймає на відповідальне зберігання перелічені в описі об'єкти права інтелектуальної власності.

Оформлений інвентаризаційний опис передається до бухгалтерської служби підприємства для заповнення даних про кількість, вартість об'єктів права інтелектуальної власності і суму накопиченої амортизації за даними бухгалтерського обліку.

Перед складанням звіряльної відомості та визначенням результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства проводить перевірку всіх підрахунків в інвентаризаційному описі. В описі робиться відповідна відмітка щодо перевірки даних опису за підписом особи, яка проводила перевірку. Виявлені помилки у підрахунках мають бути виправлені і завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії та особи, відповідальної за використання об'єктів права інтелектуальної власності.

Відносно недостач і надлишків інвентаризаційна комісія додає до звіряльної відомості письмові пояснення осіб, відповідальних за використання та зберігання об'єктів права інтелектуальної власності. Результати інвентаризації оформляються протоколом, до якого включаються висновки та пропозиції щодо врегулюванню інвентаризаційних розходжень.

Протокол інвентаризаційної комісії підлягає в п'ятиденний строк з дати його оформлення розгляду керівником підприємства та прийняття ним рішення щодо висновків і пропозицій інвентаризаційної комісії. Звіряльна відомість разом з протоколом інвентаризаційної комісії і рішенням керівника підприємства передається до бухгалтерської служби, яка вносить до неї дані про прийняте рішення щодо врегулювання розходжень.

* * *

Виявлені при інвентаризації розходження між фактичними залишками основних засобів і нематеріальних активів з даними бухгалтерського обліку **врегульовуються на підприємстві у наступному порядку:**

– основні засоби і нематеріальні активи, які виявлені в надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на

збільшення доходів підприємства з подальшим з'ясуванням причин виникнення надлишків і винних у цьому осіб;

– недостача основних засобів і нематеріальних активів, а також втрати від псування цінностей відносяться на рахунок матеріально-відповідальних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей;

– недостачі основних засобів і нематеріальних активів у випадках, коли винні не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, відносяться на збільшення витрат, які пов'язані із списанням необоротних активів.

Визначення розмірів збитку від нестачі основних засобів врегульовано постановою Кабінету Міністрів України №116 від 22.01.1996 р. "Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей".

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50 відсотків від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Держкомстат, відповідного розміру податку на добавлену вартість та розміру акцизного збору за формулою:

$$\textbf{Рз} = [(\textbf{Бв} - \textbf{А}) \times \textbf{Іінф.} + \textbf{ПДВ} + \textbf{Азб}] \times 2,$$

де **Рз** — розмір збитків (у гривнях);

Бв — балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (у гривнях);

А — амортизаційні відрахування (у гривнях);

Іінф. — загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Держкомстатом індексів інфляції;

ПДВ — розмір податку на добавлену вартість (у гривнях);

Азб — розмір акцизного збору (у гривнях).

Із сум, стягнутих відповідно до цього Порядку, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, установі, організації, залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків при врегулюванні інвентаризаційних розбіжностей по основних засобах і нематеріальних активах наведено у табл. 1.10.

Таблиця 1.10.

Кореспонденція рахунків по врегулюванню інвентаризаційних розбіжностей по основних засобах і нематеріальних активах.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Оприбутковано виявлені лишки основних засобів і нематеріальних активів	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	2000
2.	Виявлені лишки основних засобів і нематеріальних активів віднесено на фінансові результати	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	2000
3.	Списано нестачу основних засобів і нематеріальних активів: – на суму зносу	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”	1000
	– на залишкову вартість	976 “Списання необоротних активів”	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи”	3000
4.	Суму нестачі (залишкову вартість) основних засобів і нематеріальних активів віднесено на фінансові результати	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	976 “Списання необоротних активів”	3000
5.	Нараховано суму до оплати, яка підлягає відшкодуванню матеріально-відповідальною особою	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	7200
6.	Відображено суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	64 “Розрахунки за податками й платежами”	1200
7.	Різницю між сумою відшкодування і ПДВ віднесено на фінансові результати	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	6000
8.	Сплачено суму відшкодування матеріально-відповідальною особою	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”	7200

Розділ 2.

Облік виробничих запасів

В розділі розглядаються наступні питання:

2.1. Запаси, їх класифікація і оцінка

2.2. Бухгалтерські рахунки по обліку виробничих запасів

2.3. Облік наявності і руху виробничих запасів
- *2.3.1. Облік виробничих запасів*
- *2.3.2. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі*
- *2.3.3. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів*
- *2.3.4. Облік бланків суворої звітності*
- *2.3.5. Облік транспортно-заготівельних витрат*
- *2.3.6. Кореспонденція рахунків по обліку запасів*

2.4. Інвентаризація виробничих запасів

2.1. Запаси, їх класифікація і оцінка

Склад запасів, їх оцінка та порядок відображення у фінансовій звітності визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (далі — Положення (стандарт) 9), яке було затверджене наказом Міністерства фінансів України №246 від 20.10.1999 року.

Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Норми Положення (стандарту) 9 не розповсюджуються на:

- незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;
- фінансові активи;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартостю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Згідно Положення (стандарту) 9 **запаси** — це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Визнання та первісна оцінка запасів

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за Положенням (стандарту) 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання..

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

– 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 (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється 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 відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць;

– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, придатному для використання у запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів).

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за *Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"*.

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

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

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

– понаднормові втрати і нестачі запасів;

– фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати");

– витрати на збут;

– загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання.

Оцінка вибуття запасів

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, 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.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, **оцінюються за ідентифікованою собівартістю**.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартостю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Оцінка 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.

Оцінка за нормативними затратами 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. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами користується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібної торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) 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 (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

2.2. Бухгалтерські рахунки по обліку виробничих запасів

Для обліку виробничих запасів Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено використання наступних рахунків: 20 “Виробничі запаси”, 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 25 “Напівфабрикати”.

Рахунок 20 “Виробничі запаси”

Рахунок 20 “Виробничі запаси” призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

За дебетом рахунку 20 “Виробничі запаси” відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, **за кредитом** — витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 20 має такі субрахунки:

201 “Сировина й матеріали”;
202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”;
203 “Паливо”;
204 “Тара й тарні матеріали”;
205 “Будівельні матеріали”;
206 “Матеріали, передані в переробку”;
207 “Запасні частини”;
208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”;
209 “Інші матеріали”.

На субрахунку 201 “Сировина й матеріали” відображаються наявність та рух 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”). На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт. Допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на субрахунку 201. Підприємства, що заготовляють сільськогоспо-дарську продукцію для переробки, також відображають її вартість на цьому субрахунку.

На субрахунку 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” відображаються наявність та рух покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби — дерев’яні, залізобетонні, металеві, інші), що придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових

витрат праці з їх обробки або збирання. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 "Товари".

Науково-дослідні та конструкторські організації придбані необхідні їм як комплектуючі вироби для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою спеціальне обладнання і інструменти, пристрої та інші прилади обліковують на субрахунку 202. Обладнання і прилади загального призначення на цьому субрахунку не обліковуються, а відображаються на рахунку 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи" або на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" за видами предметів.

На субрахунку 203 "Паливо" (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 "Матеріали" і на субрахунку 203 "Паливо" — за ознакою переважності використання на цьому підприємстві.

Якщо на підприємстві для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель створюються запаси газу (у газосховищах), то їх облік ведеться на субрахунку 203.

На субрахунку 204 "Тара й тарні матеріали" відображаються наявність і рух усіх 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).

Матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари і обліковуються на субрахунку 201 "Сировина й матеріали".

На субрахунку 205 "Будівельні матеріали" підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На субрахунку 205 "Будівельні матеріали" не враховується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, вільно розміщені верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар та інше. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" у міру надходження їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Устаткування й будівельні матеріали, що передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списується з субрахунку 205 на рахунок 15 "Капітальні інвестиції" після підтвердження їх монтажу й використання.

На субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку" обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунку 20.

На субрахунку 207 "Запасні частини" ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

За дебетом субрахунку відображаються залишок і надходження, за кредитом — витрачання, реалізація та інше вибуття запасних частин.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні до ек-

сплуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що є в ремонті.

На субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

На субрахунку 209 "Інші матеріали" обліковуються відходи виробництва (обрубки, обрізка, 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 21 "Поточні біологічні активи"

Рахунок 21 "Поточні біологічні активи" призначено для обліку й 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, вибракуваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо.

За дебетом рахунку 21 "Поточні біологічні активи" відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракуваних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом - вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

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".

На субрахунку 211 “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю” ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

На субрахунку 212 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

На субрахунку 213 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва”.

Рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

Цей рахунок призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

За дебетом рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, **за кредитом** — за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

З метою забезпечення збереження вказаних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" та кредитом рахунку 71 "Інший операційний дохід".

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

Рахунок 25 "Напівфабрикати"

Цей рахунок призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості.

На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки облікуються на рахунку 23 "Виробництво".

За дебетом рахунку 25 "Напівфабрикати" відображається надходження (створених) напівфабрикатів, **за кредитом** — вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

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

2.3. Облік наявності і руху виробничих запасів

2.3.1. Облік виробничих запасів

Для забезпечення документального відображення в бухгалтерському обліку наявності і руху виробничих запасів необхідно користуватися відповідними нормативними документами. Так, наказом Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996 р. "Про затвердження типових форм первинних типових документів з обліку сировини та матеріалів" затверджено і введено в дію з 1.07.1996 р. типові форми відповідної облікової документації:

М-1 "Журнал обліку вантажів, що надійшли";
М-2а "Акт списання бланків довіреностей";
М-3 "Журнал реєстрації довіреностей";
М-4 "Прибутковий ордер";
М-7 "Акт про приймання матеріалів";
М-8 "Лімітно-забірна картка";
М-9 "Лімітно-забірна картка";
М-10 "Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів";
М-11 "Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів";
М-12 "Картка № _____ складського обліку матеріалів";
М-13 "Реєстр № _____ приймання-здачі документів";
М-14 "Відомість обліку залишків матеріалів на складі";
М-15 "Акт про приймання устаткування";
М-15а "Акт приймання-передачі устаткування до монтажу";
М-16 "Матеріальний ярлик";
М-17 "Акт № _____ про виявлені дефекти устаткування";
М-18 "Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу";
М-19 "Матеріальний звіт";
М-21 "Інвентаризаційний опис № _____";
М-23 "Акт № ____ про витрату давальницьких матеріалів";
М-26 "Картка обліку устаткування для установлення";
М-28 "Лімітно-забірна картка № _____";
М-28а "Лімітно-забірна картка № _____".

Для забезпечення розрахунків за виробничі запаси (незалежно від факту заключеного письмового договору або усної домовленості щодо поставки) від постачальника на адресу підприємства ви-

ставляється **“Рахунок-фактура”** (форма № 868). В рахунку-фактурі зазначається вся необхідна інформація, яка вказується платником у банківських платіжних документах: найменування постачальника і покупця; назви і коди обслуговуючих банків; номери розрахункових рахунків підприємств; найменування цінностей, за які буде проведено оплату та сума як без, так із урахуванням ПДВ (за умови, якщо постачальник є платником такого податку). Типова форма документа “Рахунок-фактура” і приклад її заповнення наведено на зразку 2.1.

Надходження рахунку-фактури від постачальника на підприємство здійснюється заздалегідь з метою отримання від покупця за передоплатою передбаченої суми або разом із надходженням матеріальних цінностей.

В залежності від умов заключеного договору доставка придбаних виробничих запасів може забезпечуватися як силами постачальника, так і силами підприємства, яке купує матеріальні цінності.

З метою одержання від постачальника виробничих запасів по факту здійсненої передоплати або лише на підставі заключеного договору представнику одержувача видають **“Довіреність на одержання цінностей”** (див. зразок 2.2.).

Наказом Міністерства фінансів України № 99 від 16.05.1996 р. затверджена “Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей”. Зокрема в ній зазначено, що інструкція поширюється на підприємства, установи та організації, їхні відділення, філії, інші відособлені підрозділи та представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності.

Сировина, матеріали, паливо, запчастини, інвентар, худоба, насіння, добрива, інструмент, товари, основні засоби та інші товарно-матеріальні цінності, а також нематеріальні активи, грошові документи і цінні папери **відпускаються покупцям або передаються безплатно тільки за довіреністю одержувачів.**

Бланки довіреностей є документами суворої звітності, що вимагає:

– їх виготовлення з друкарською нумерацією відповідно до Правил виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку, *затверджених наказом Міністерства фінансів України від 25 листопада 199*3 року № 98, Служби безпеки України від 15 листопада 1993 року № 118, Міністерства внутрішніх справ України від 24 листопада 1993 року № 740;

– обліку їх одержання, зберігання та використання як бланків суворої звітності;

Зразок 2.1.

Постачальник ***АТ "Промпостач"***	**Ф. № 868**
та його адреса ***м. Ірпінь, вул. Петровська, 5***	**РАХУНОК-ФАКТУРА**
Рах. № ***26003501033437***	№ ***35***
в банку ***АКБ "Еталон" МФО 410620***	від ***4 січня*** 20***08*** р.
в м. ***Ірпінь***	до платіжної вимоги №

Вантажовідправник ***АТ "Промпостач"***	Склад	№ опер.	Шифр покуп.
Ст. відправлення	Розпорядження про оплату або відмовлення від акцепту		

Платник ***ВО "Росток"***
та його адреса ***м. Київ, вул. Ростова, 9***

Рах. № ***26003404705507*** в банку ***АКБ "Пріоритет" МФО 340560*** в м. ***Київ***

Вантажоодержувач ***Виробниче об'єднання "Росток"***

Ст. призначення	Кільк. місць	Вага

Договір-замовлення	Дата відвантаження	Спосіб відправл. та № кв./накл.
№ ***27*** від ***4.01.***20***08*** р.	***16.01.2008 р.***	

Доповнення

Найменування	Од. вим.	Кількість	Ціна	Сума	
1. Склоблоки	***шт.***	***100***	***8-00***	***800-***	***00***
2. Арматура	***м.***	***50***	***3-80***	***190-***	***00***
3. Блоки бетонні	***шт.***	***20***	***45-00***	***900-***	***00***
Разом				***1890-***	***00***
Крім того ПДВ				***378-***	***00***
Всього до сплати				***2268-***	***00***

АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО ПРОМ-ПОСТАЧ

Директор ***= Шатрук***

М.П.

Гол. бухгалтер ***= Рубан***

– пронумерування, прошнурування та скріплення печаткою і підписами керівника і головного бухгалтера підприємства журналу реєстрації довіреностей;

– видачі бланків і журналів особі, на яку покладені обов'язки з реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей, за видатковою накладною;

– контролю за своєчасним поданням документів (актів, накладних, ордерів тощо), що свідчать про використання довіреностей або невикористаних довіреностей;

– списання використаних бланків довіреностей за актом.

Довіреність на одержання цінностей видається тільки особам, що працюють на даному підприємстві.

Довіреність підписується керівником та головним бухгалтером підприємства або їх заступниками та особами, які на те уповноважені керівником підприємства. У тих випадках, коли бухгалтерський облік ведеться централізованою бухгалтерією, довіреність на одержання цінностей підписується керівником підприємства та головним бухгалтером централізованої бухгалтерії або їх заступниками та особами, ними на те уповноваженими.

У тих випадках, коли бухгалтерський облік ведеться безпесередньо керівником (власником) підприємства, довіреність на одержання цінностей підписується керівником (власником) самостійно.

Керівником підприємства затверджується перелік посад, зайняття яких надає відповідним працівникам право підписувати довіреність на одержання цінностей, та призначається особа, що здійснює виписування та реєстрацію виданих, повернутих та використаних довіреностей.

При виписуванні довіреності перелік цінностей, які належить отримати по ній (графа "Найменування цінностей" у бланку довіреності), наводиться обов'язково із зазначенням назви і кількості цінностей для одержання, незалежно від того, чи є такі відомості у документах на відпуск (наряді, рахунку, договорі, замовленні, угоді тощо) цінностей. **Незаповнені рядки довіреності прокреслюються.**

До видачі довіреності особи інструктуються про порядок і терміни використання та звітування про використання довіреності або повернення невикористаної довіреності.

Забороняється видавати довіреності, які повністю або частково не заповнені, не мають зразків підпису осіб, на ім'я яких вони виписані.

Строк дії довіреності встановлюється в залежності від можливості одержання та вивозу відповідних цінностей за нарядом, рахун-

Зразок 2.2.

ВО "Росток" м. Київ Бланк суворої звітності
підприємство одержувач і його адреса

вул Ростова, 9 Типова форма № М-2
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ ***00547038*** Затверджена наказом Мінстату України
ВО "Росток" м. Київ 21.06.96 р. № 192
підприємство-платник і його адреса

вул Ростова, 9 Код за УКУД _____
рахунок ***26003404705507*** МФО ***340560***
АКБ "Пріоритет" Довіреність дійсна до ***24 січня 2008 р.***
(найменування банка)

ДОВІРЕНІСТЬ $\frac{\text{ЛАД}}{\text{серія}}$ № 127649

Дата видачі ***15 січня 2008 р.***

Видано ***Експедитору Степаненко Тарасу Трохимовичу***
(посада, прізвище, ім'я, по батькові)

Документ, що засвідчує особу ***Паспорт***

серія ***МП*** № ***975048*** від ***15 липня 2000 р.***

Виданий ***Подільським РУГУ МВС України м. Києва***
(ким виданий документ)

На отримання від ***АТ "Промпостач"***
(найменування організації постачальника)

цінностей за ***договором купівлі-продажу № 27 від 4.01.2008 р.***
(№ і дата наряду)

Зворотний бік форми № М-2

Перелік цінностей, які належить отримати:

№ п/п	Найменування цінностей	Одиниця виміру	Кількість (прописом)
1.	***Склоблоки***	***шт.***	***Сто***
2.	***Арматура***	***м.***	***П'ятдесят***
3.	***Блоки бетонні***	***шт.***	***Двадцять***

Підпис ***= Степаненко*** засвідчую
(зразок підпису особи, що одержала довіреність)

Керівник підприємства ***= Іваненко***

Головний бухгалтер ***= Петренко***

Місце печатки

РОСТОК Виробниче об'єднання

ком, накладною або іншим документом, що їх замінює, на підставі якого видана довіреність, **однак, не більше як на 10 днів**.

Довіреність на одержання цінностей, розрахунки за які здійснюються у порядку планових платежів або доставка яких здійснюється централізовано-кільцевими перевезеннями, допускається видавати на календарний місяць.

Довіреність на одержання цінностей від постачальника за нарядом, рахунком, договором, замовленням, угодою або іншим документом, що їх замінює, видається довіреній особі під розписку і реєструється в **журналі реєстрації довіреностей.** Типова форма "Журнал реєстрації довіреностей" наведена у зразку 2.3.

При позбавленні довіреної особи права на одержання цінностей за виданою йому довіреністю, строк дії якої ще не минув, довіреність у такої особи вилучається. У разі анулювання довіреності, за якою отримуються цінності частинами або розрахунки за які здійснюються у порядку планових платежів чи доставка яких здійснюється централізовано-кільцевими перевезеннями, підприємство, що видало довіреність, негайно повідомляє постачальника про анулювання відповідної довіреності. З моменту отримання такого повідомлення відпуск цінностей за анульованою довіреністю припиняється. За відпуск цінностей за анульованими довіреностями відповідальність несе постачальник, а втрати від цього відшкодовуються у встановленому порядку.

Особа, якій видана довіреність, зобов'язана не пізніше наступного дня після кожного випадку доставки на підприємство одержаних за довіреністю цінностей, незалежно від того, одержані цінності за довіреністю повністю або частково, подати працівнику підприємства, який здійснює виписування та реєстрацію довіреностей, документ про одержання нею цінностей та їх здачу на склад (комору) або матеріально відповідальній особі.

Невикористані довіреності повинні бути повернуті працівнику підприємства, який здійснює виписування і реєстрацію довіреностей, не пізніше наступного дня після закінчення строку дії довіреності.

Про використання довіреності або повернення невикористаної довіреності у журналі реєстрації довіреностей робиться відмітка про номери документів (накладних, актів тощо) на одержані цінності або про дату повернення довіреності. Повернуті невикористані довіреності гасяться надписом **"невикористана"** і зберігаються протягом строку, встановленого для зберігання первинних документів.

Особам, які не відзвітували про використання довіреності

Зразок 2.3.

ВО "Росток"
підприємство

Зразок обкладинки

Типова форма № М-3
Затверджена наказом Мінстату України 21.06.1996 р. № 193

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ *00547038* Код за УКУД

ЖУРНАЛ
РЕЄСТРАЦІЇ ДОВІРЕНОСТЕЙ

за 200*8* р.
за нижченаведеним зразком друкуються всі сторінки журналу

№ довіреності	Дата видачі	Строк дії довіреності	Посада і прізвище особи, якій видано довіреність	Найменування постачальника	№ і дата контракту, наряду, рахунку, специфікації та іншого документа або повідомлення	Розписка особи, що одержала довіреність	Відмітка про використання довіреності (№ і дата документа)
1	2	3	4	5	6	7	8
127648	*9.01*	*18.01*	*Зав. госп. Павленко*	*АТЗТ "Юність"*	*№18/4.01.08 р.*	*= Павленко*	*№157/11.01.08 р.*
127649	*15.01*	*24.01*	*Експедит. Степаненко*	*АТ "Промпостач"*	*№27/4.01.08 р.*	*= Степаненко*	*№4892/16.01.08 р.*
127650	*7.02*	*16.02*	*Експедит. Степаненко*	*АТ "Спецмеблі"*	*№49/25.01.08 р.*	*= Степаненко*	*№2784/14.02.08 р.*
і т.д. до кінця сторінки							

або не повернули невикористану довіреність, строк дії якої закінчився, **нова довіреність не видається.**

Забороняється відпускати цінності у випадках:

а) подання довіреності, виданої з порушенням встановленого порядку заповнення або з незаповненими реквізитами;

б) подання довіреності, яка має виправлення і помарки, що не підтверджені підписами тих же осіб, які підписали довіреність;

в) відсутності у довіреної особи вказаного у довіреності паспорта або іншого документа, що засвідчує довірену особу;

г) закінчення строку дії довіреності;

д) одержання повідомлення підприємства-одержувача цінностей про анулювання довіреності.

Після закінчення відпуску цінностей служби, що здійснювали їх відпуск, здають довіреність разом з документами на відпуск останньої партії цінностей працівникам, на яких покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку.

Відповідальність за дотримання постачальником встановленого порядку відпуску за довіреністю цінностей покладається на посадових осіб підприємства-постачальника, які мають право підписувати первинні документи на відпуск цінностей.

Відповідальність за своєчасне та повне оприбуткування одержаних за виданими довіреностями цінностей покладається на посадових осіб, яким надано право підписувати довіреності, а також на особу, яку призначено для виписування і реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей.

Для отримання належних підприємству виробничих запасів у бухгалтерії постачальника, спираючись на дані із заключених договорів купівлі-продажу та інформації, вказаної у довіреності на одержання цінностей, здійснюється виписка накладних-вимог на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів або товарно-транспортних накладних (за умов транспортування вантажним автомобілем). Як у першому, так і у другому випадку один екземпляр накладної-вимоги або товарно-транспортної накладної, завіреної підписом одержувача, залишається у комірника підприємства-постачальника. Другий екземпляр вказаних документів, завірений підписом комірника підприємства-постачальника, передається одержувачу матеріальних цінностей.

Типова форма документа "Товарно-транспортна накладна" і приклад його оформлення наведено у зразку 2.4.

Зразок 2.4.

Типова форма № 1-ТН
Затверджена наказом Мінтрансу, Мінстату України
29.12.95 р. № 488/346

ТОВАРНО - ТРАНСПОРТНА НАКЛАДНА

02 ААК (серія) № **325641**

"16" січня 2008 р. Автомобіль *ЗІЛ – 130 4575 КИТ* (марка, держ. №) до порожнього листа № *АК 34751*

Автопідприємство *ВО "Росток"* (назва) Водій *Сапун Т.Т.* (п., і., по б.) Вид перевезень — Код *24831030*

Замовник (платник) *ВО "Росток"* (назва) Код *00547038*

Вантажовідправник *АТ "Промаш"* (назва) Код *34405019*

Вантажоодержувач *ВО "Росток"* (назва) Код *00547038*

Пункт навантаження *м. Ірпінь* (адреса) Пункт розвантаження *м. Київ* (адреса) Маршрут №

Переадресування — (назва і адреса нового вантажоодержувача, підп. відповідальної особи) Причеп — (держ. №) Гар. №

ВІДОМОСТІ ПРО ВАНТАЖ*

Номенкл. №, код	№ прейск., позиція	Назва продукції, товару (вантажу) або № контейнера	Один. вимір.	Кіль-кість	Ціна	Сума	З вантажем слідують документи	Вид пакування	Кіль-кість місць	Спосіб визначення маси	Код вантажу	Клас вантажу	Маса, брутто, т
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
28140	*5*	*Склоблоки*	*шт.*	*100*	*8-00*	*800-00*							
28135	*24*	*Арматура*	*м.*	*50*	*3-80*	*190-00*							
28164	*17*	*Блоки бетонні*	*шт.*	*20*	*45-00*	*900-00*							
Всього			—	—	—	*1890-00*				Кільк. їздок, заїздів			

Всього відпущено на суму *Одна тисяча вісімсот дев'яносто грн. 00 коп.* (прописом) Відпуск дозволив *Заступник директора* = *Артиш* (посада, підпис)

Зазначений вантаж за справн. пломбою, тарою та пакуванням — Кількість місць (відбиток, прописом)

Масою брутто, т (прописом) для перевезення

Комірник = *Мизенко* здав (посада, п., і., по б., підпис, штамп)

Прийняв водій експедитор *Сапун Т.Т.* = *Сапун* (п., і., по б. водія, підпис)

Зазначений вантаж за справн. Пломбою, тарою та пакуванням — Кількість місць (відбиток, прописом)

Масою брутто, т (прописом) здав

Водій-експедитор = *Сапун* (підпис)

Прийняв *Комірник* = *Жук* (посада, п., і., по б., підпис, штамп)

За дорученням № *ЛАД 127649* від *"15" січня 2008 р.*

Виданим *ВО "Росток"*

Вантаж отримав *Експедитор Сапун Т.Т.* (посада, п., і., по б.) = *Сапун* (підпис вантажоодержувача)

Для обліку та контролю за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей на підприємстві застосовується “**Журнал обліку вантажів, що надійшли” (форма №М-1).**

Записи в журналі виконуються відділом постачання в міру надходження матеріальних цінностей на склад підприємства на основі товарно-транспортних документів, прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів. У журналі також роблять відмітки про запитання, що пов’язані з розшуком вантажів, які не надійшли.

У графі “Примітка” записують дані про оплату рахунків, відмову від акцепту або суми часткового акцепту та інші.

Типова форма “Журнал обліку вантажів, що надійшли” представлена у зразку 2.5.

Оприбуткування виробничих запасів, які надійшли від постачальника на склад покупця здійснюється на підставі супровідних документів: товарно-транспортна накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

При оприбуткуванні матеріальних цінностей комірник може використовувати **“Прибутковий ордер” (форма № М-4).** Прибутковий ордер складається у двох екземплярах матеріально відповідальною особою у день надходження цінностей на склад.

Графа “Номер паспорта” заповнюється при оформленні господарських операцій щодо матеріальних цінностей, які містять дорогоцінні матеріали та каміння. Як правило, вказаний документ застосовується у випадках, коли доставлені по одному супровідному документу цінності підлягають оприбуткуванню одночасно на декількох складах у покупця. Виходячи із цього, на кожному складі підприємства-покупця складається комірником “Прибутковий ордер” лише на ті цінності, які були безпосередньо ним прийняті. Типова форма документа “Прибутковий ордер” (форма № М-4) і приклад його оформлення показано у зразку 2.6.

Зауважимо, що зберігання, приймання і відпуск матеріальних цінностей покладено на завідуючих складами, які являються безпосередньо матеріально-відповідальними особами. До початку їх роботи на вказаній посаді адміністрацією підприємства, повинно бути забезпечене укладання із ними **“Договору про повну індивідуальну матеріальну відповідальність”,** форма якого наведена у додатку Б1.

Так, статтею 135-1 Кодексу законів про працю України передбачено, що письмові договори про повну матеріальну відповідальність може бути укладено підприємством, установою, органі-

Зразок 2.5.

ВО "Росток"
підприємство, організація

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ *00547038*

Зразок обкладинки
Типова форма № М – 1
Затверджена наказом Мінстату України
21.06.1996 р. № 193

ЖУРНАЛ
ОБЛІКУ ВАНТАЖІВ, ЩО НАДІЙШЛИ

за *1 півріччя* 200*8* р.

За даним зразком друкувати всі сторінки журналу

Реєстраційний номер	Дата	Постачальник	Транспортний документ		Товарний документ				Розписка про одержання документа	Прибутковий ордер чи акт про прийняття вантажу		Запитання про розшук вантажу		Примітка
			дата	номер	дата	номер	рід вантажу	сума, грн.		дата	номер	дата	номер	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	*16.01*	*АТ "Промпостач"*	*16.01*	*3704*	*16.01*	*4892*	*буд. матер*	*2268-00*	*= Ткач*	*16.01*	*18*			
2	*8.02*	*АТ "Спецмеблі"*	*8.02*	*1295*	*8.02*	*9788*	*меблі*	*9000-00*	*= Ткач*	*8.02*	*29*			
і т.д. до кінця сторінки														

Зразок 2.6.

ВО "Росток"
(підприємство, організація)

Типова форма № М-4
Затверджено наказом Мінстату України
від 21.06.96 р. №193

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | *0* | *0* | *5* | *4* | *7* | *0* | *3* | *8* | Код за УКУД

ПРИБУТКОВИЙ ОРДЕР № *18*

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Склад	Постачальник		Кореспондуючий рахунок		Номер супровідного документа
				найменування	код	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	
18	*16.01.08*	*—*	*№ 3*	*АТ "Промпостач"*		*631*	*15*	*325641*

Матеріальні цінності		Од. виміру		Кількість		Ціна	Сума	Номер паспорта	Порядковий номер за складською картотекою
найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування	за документом	прийнято фактично				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Склоблоки	*20511*	*05*	*шт.*	*100*	*100*	*8-00*	*800-00*	*—*	*54*
Арматура	*20517*	*04*	*м*	*50*	*50*	*3-80*	*190-00*	*—*	*60*
Блоки бетонні	*20522*	*05*	*шт.*	*20*	*20*	*45-00*	*900-00*	*—*	*65*
—	—	–	—	—	—	—	—	—	—

Синтетичний рахунок для віднесення зносу Код за МШП _____

Прийняв = *Жук*

Здав = *Малюга*

зацією з працівниками (що досягли вісімнадцятирічного віку), які займають посади або виконують роботи, безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей. Перелік таких посад і робіт, а також типовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність затверджуються в порядку, який визначається Кабінетом Міністрів України.

В той же час у статті 135-2 Кодексу законів про працю України зазначено, що при спільному виконанні працівниками окремих видів робіт, пов'язаних із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей, коли неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника і укласти з ним договір про повну матеріальну відповідальність, може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність.

Колективна (бригадна) матеріальна відповідальність установлюється власником або уповноваженим ним органом за погодженням з профспілковим комітетом підприємства, установи, організації. Письмовий договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність укладається між підприємством, установою, організацією і всіма членами колективу (бригади).

Перелік робіт, при виконанні яких може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, умови її застосування, а також типовий договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність розробляються за участю профспілкових об'єднань України та затверджуються Міністерством праці України.

Типова форма **"Договору про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність"** наведена у додатку Б2.

Для оформлення приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника, а також при прийманні матеріалів, які прибули без документів застосовується "**Акт про приймання матеріалів" (форма № М-7)**. Після приймання цінностей акти з прикладанням документів (товарно-транспортних накладних) передаються: один до бухгалтерії підприємства для обліку переміщення (руху) матеріальних цінностей, а другий — відділу постачання або юридичному відділу для направлення листа-претензії постачальнику.

Необхідні додаткові дані, які не відокремлені у формі окремими рядками, записуються у розділі "Інші дані".

Акт у 2-х примірниках складається приймальною комісією з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи та представ-

ника відправника (постачальника) або представника незацікавленої організації.

Акт затверджується керівником піприємства (організації) чи особою, яка на те уповноважена. Типова форма документа "Акт про приймання матеріалів" (форма № М-7) і зразок його оформлення наведено у додатку Б3.

Треба зазначити, що надходження товарно-матеріальних цінностей на підприємство може знаходити своє відображення як на балансових, так і на позабалансових рахунках одночасно.

Так, **рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні"** призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Усі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, інвентаризуються в порядку і строки, передбачені для власних цінностей.

Позабалансовий рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні" має такі субрахунки:

021 "Устаткування, прийняте для монтажу";
022 "Матеріали, прийняті для переробки";
023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні";
024 "Товари, прийняті на комісію";
025 "Майно в довірчому управлінні".

На позабалансовому субрахунку 021 "Устаткування, прийняте для монтажу" обліковуються підрядною організацією обладнання, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності, які надійшли від замовника та прийняті для монтажу. Аналітичний облік обладнання, устаткування та інших товарно-матеріальних цінностей, прийнятих для монтажу, ведеться за замовниками, за видами товарно-матеріальних цінностей, окремими об'єктами й агрегатами та місцями їх розташування. Облік затрат на монтаж цих цінностей здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості самих цінностей, прийнятих для монтажу).

На позабалансовому субрахунку 022 "Матеріали, прийняті для переробки" ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки. Облік затрат з переробки чи

доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника).

На позабалансовому субрахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні" ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних ТМЦ надміру, ніж в видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками, та не вивезених з причин, не залежних від підприємства, тощо. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться по підприємствах-власниках, за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, мають зберігатися окремо від власних.

На позабалансовому субрахунку 024 "Товари, прийняті на комісію" обліковуються одержані товари у межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами.

На позабалансовому субрахунку 025 "Майно в довірчому управлінні" обліковується майно, що надійшло в довірче управління, а також товарно-матеріальні цінності, які надійшли повіреному при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення від третіх осіб. Аналітичний облік ведеться за об'єктами, ТМЦ, місцезнаходженнями та власниками.

Для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску підрозділам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям застосовується "**Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів" (форма № М-11).**

Накладна-вимога виписується в двох примірниках і підписується головним бухгалтером або особою, на те уповноваженою.

У випадку відпуску матеріалів підрозділам свого підприємства один примірник передається одержувачам (цеху, дільниці та ін.), другий — складу, який потім передається до бухгалтерії.

У випадку переміщення матеріалів із одного підрозділу до іншого накладну-вимогу складає матеріально відповідальна особа складу (цеху), що здає цінності. Один примірник служить складу (цеху), що здає, основою для списання цінностей, а другий — складу (цеху), що приймає для оприбуткування. Графа 11 "Інвентарний номер" заповнюється в тому випадку, якщо облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за інвентарними номерами.

У випадку відпуску матеріальних цінностей підрозділам свого підприємства, що розташовані за межами його території, або стороннім організаціям накладну-вимогу виписують на основі договорів, нарядів і інших відповідних документів. Перший примірник передають складу як основу для відпуску матеріалів, другий — одержувачеві матеріалів. При відпуску матеріалів самовивозом накладну-вимогу підписану одержувачем, комірник передає в бухгалтерію для виписки розрахунково-платіжних документів, якщо матеріали відпускалися із наступною оплатою. Типова форма "Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів" наведена у зразку 2.7.

Для обліку відпуску матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні і списанні матеріалів зі складу використовується "**Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів" (форма № М-10)**.

Акт-вимога виписується на один вид матеріалів та його багаторазовий відпуск у межах ліміту у двох примірниках: один примірник для одержувача (цеху, дільниці та т.п.), другий — для складу.

Комірник відмічає в обох примірниках акту-вимоги дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок.

В акті-вимозі одержувача (цеху, дільниці і т.п.) розписується завідуючий складом (комірник), в акті-вимозі складу — представник одержувача (цеху, дільниці).

Здача актів-вимог до бухгалтерії або на обробку засобами обчислювальної техніки здійснюється після видачі всієї кількості матеріалу, що вимагається.

Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалу іншими допускається тільки з дозволу директора підприємства (організації), головного інженера або осіб, на те уповноважених, і після погодження з відповідними відділами підприємства.

Зразок 2.7.

Типова форма № М - 11
Затверджено наказом Мінстату України
від 21.06.96 р. № 193

ВО "Росток"
(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | *0* | *0* | *5* | *4* | *7* | *0* | *3* | *8* |

Код за УКУД

НАКЛАДНА – ВИМОГА
НА ВІДПУСК (ВНУТРІШНЄ ПЕРЕМІЩЕННЯ) МАТЕРІАЛІВ

Номер документа	Дата складання	Код		
		виду операції	відправника	одержувача
9	*22.01.2008 р.*	*2*	*3*	*5*

Підстава ***На будівництво складу***

Кому ***Керівнику будівельної бригади Вересу А.З.***

Через кого ***Комірника складу № 3 Жука В.І.***

Кореспондуючий рахунок		Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість		Ціна	Сума	Інвентарний номер	Номер паспорта	Порядковий номер запису за складською картотекою
рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування	відправлено (належить відпустити, затребувано)	прийнято (відпущено)					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
151	*01*	*Цемент М-500*	*20508*	*07*	*тон*	*3*	*3*	*300-00*	*900-00*			*7*
151	*01*	*Цвяхи 100 мм.*	*20516*	*01*	*кг*	*20*	*20*	*7-00*	*140-00*			*20*
151	*01*	*Арматура 20 мм.*	*20517*	*04*	*м*	*45*	*45*	*3-80*	*171-00*			*4*
									1211-00			

Усього відпущено ***три*** найменувань, на суму ***Одна тисяча двісті одинадцять грн. 00 коп.***
(прописом) (прописом)

Відпуск дозволив = ***Іваненко*** Головний бухгалтер = ***Петренко***

Здав (відпустив) = ***Жук*** Прийняв (одержав) = ***Верес***

Для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби та є підтверджуючим документом для списання матеріальних цінностей зі складу використовується **"Лімітно-забірна картка" (форми № М-8 та М-9, М-28 та М-28а)**.

Лімітно-забірні картки виписуються відділом постачання або плановим відділом **на одне або декілька найменувань матеріалів** (номенклатурних номерів) у двох примірниках. Один примірник до початку місяця передається цеху (дільниці) — споживачу матеріалів, другий — складу або кладовій цеху (дільниці). Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом при пред'явленні представником цеху свого примірника лімітно-забірної картки. Комірник відмічає в обох примірниках дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. **В лімітно-забірній картці цеху (дільниці) розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу — представник цеху (дільниці).**

Для скорочення кількості первинних документів, там, де це доцільно, рекомендується оформляти відпуск матеріалів безпосередньо в картках складського обліку. В цьому випадку видаткові документи на відпуск матеріалів не оформлюються, а сама операція здійснюється на основі лімітних карток, які виписуються в одному примірнику та мають характер бухгалтерських документів. Ліміт відпуску можна вказати і в самій картці. Представник цеху при одержанні матеріалів розписується безпосередньо в картках складського обліку, а в лімітно-забірній картці розписується комірник.

По лімітно-забірній картці ведеться також облік матеріалів, що не були використані у виробництві (повернення). При цьому інших додаткових документів не складається.

Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалів іншими допускається тільки з дозволу керівника підприємства (організації), головного інженера або осіб, ними на те уповноважених. **При цьому виписується акт-вимога (форма № М-10).**

Зміна ліміту здійснюється тими ж особами, яким надано право його встановлення.

Відпуск матеріальних цінностей здійснюється з тих складів, які позначені в лімітно-забірній картці. Комірник відмічає в лімітно-забірній картці дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого

визначає залишок ліміту з кожного номенклатурного номера матеріалів. Передача зі складу лімітно-забірних карток в бухгалтерію здійснюється після використання ліміту.

Бланк лімітно-забірної картки з частковим заповненням реквізитів може бути складено за допомогою засобів обчислювальної техніки.

Лімітно-забірна картка призначена:

Форма № М-8 — для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць.

Форма № М-9 — для чотирьохразового відпуску лімітованих матеріалів, що відносяться на один вид витрат (замовлення на один місяць та на різноманітні види витрат (замовлень). В останньому випадку заповнюється графа "Кореспондуючий рахунок". Типова форма документа "Лімітно-забірна картка" (форма № М-9) і приклад її заповнення наведено у зразку 2.8.

Форма № М-28 використовується для відпуску матеріалів на будівельні об'єкти протягом усього періоду будівництва і знаходиться у виконавця робіт. **Одночасно складається щомісячна лімітно-забірна картка за формою № М-28а,** що знаходиться на складі. При відпуску матеріалів зі складу комірник розписується в лімітно-забірній картці форми № М-28, а одержувач — в лімітно-забірній картці форми № М-28а.

Оформлені лімітно-забірні картки разом з первинними документами додаються до матеріального звіту та здаються комірником і виробником робіт в бухгалтерію. В бухгалтерії згідно зі звітом складу перевіряється правильність списання матеріалів на виробництво по кожному об'єкту та ділянці в цілому і одночасно визначаються дані про витрату матеріалів в лімітно-забірній картці форми № М-28 з початку будівництва кожного об'єкту. Лімітно-забірні картки з незакінчених (що переходять на наступний місяць) об'єктів повертаються виконавцю робіт.

По факту оприбуткування або видачі із складу товарно-матеріальних цінностей комірник, використовуючи інформацію зазначену у первинних документах, здійснює записи у **картках складського обліку.**

Документ "**Картка складського обліку матеріалів" (форма № М-12)** застосовується для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом та розміром, заповнюється на кожний номенклатурний номер матеріалу і ведеться матеріально відповідальною особою (комірником, зав. складом). Записи у картці виконують на підставі первинних прибутково-видаткових документів у

Зразок 2.8.

Типова форма № М-9
Затверджена наказом Мінстату України
від 21.06.1996 р. № 193

ВО "Росток"
підприємство, організація

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | *0* | *0* | *5* | *4* | *7* | *0* | *3* | *8* |

Код за УКУД

ЛІМІТНО - ЗАБІРНА КАРТКА

Номер документа	Місяць, рік	Код			Кореспондуючий рахунок	
		виду операції	відправника	одержувача	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку
23	*3, 2008*	*2*	*3*	*5*	*151*	*01*

Номер по порядку	Кореспондуючий рахунок		Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Ліміт	Відпущено										Повернуто		Всього відпущено з обліком повернення	Ціна	Сума	Порядковий номер запису за складською картотекою
	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування		кількість		Залишок ліміта	кількість		Залишок ліміта	кількість		Залишок ліміта	кількість		Залишок ліміта	кількість					
								дата	підпис зав. складом або одержувача		дата	підпис зав. складом або одержувача		дата	підпис зав. складом або одержувача		дата	підпис зав. складом або одержувача		дата	підпис зав. складом або одержувача				
1	2	3	4	5	6	7	8	9		10	11		12	13		14	15		16	17		18	19	20	21
1	*151*	*02*	*Цвяхи 100 мм*	*20516*	*01*	*кг*	*30*	*10*		*20*	*5*		*15*	*15*		–				–		*30*	*7-00*	*210-00*	
								11	*= Чиж*		*22*	*= Чиж*		*27*	*= Чиж*					–	–				
2	*151*	*02*	*Арматура 20 мм*	*20517*	*04*	*м*	*100*	*30*		*70*	*20*		*50*	*40*		*10*	*10*			–		*100*	*3-80*	*380-00*	
								4	*= Чиж*		*18*	*= Чиж*		*28*	*= Чиж*		*30*	*= Чиж*		–	–				

Всього записів по лімітно-забірній картці

Начальник відділу, який встановив ліміт
= Іваненко

Начальник підрозділу, котрий отримав матеріальні цінності
= Чиж

Завідуючий складом
= Жук

день, коли відбувається операція. Типову форму документа "Картка складського обліку матеріалів" наведено у зразку 2.9.

З метою прискорення пошуку тих чи інших запасів на складі у картках складського обліку зазначаються поряд з іншим номери стелажу та ячейки (координати місця зберігання). Поряд з цим для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера, що знаходяться в місцях зберігання, використовують "**Матеріальний ярлик" (форма № М-16).** Бланк ярлика заповнюється зав. складом на кожний номенклатурний номер матеріальних цінностей. Заповнений усіма необхідними даними ярлик прикріплюється до місця зберігання матеріальних цінностей та служить для них паспортом.

Типова форма документа "Матеріальний ярлик" наведена у зразку 2.10.

Для контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків матеріалів, що знаходяться без руху використовується **"Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу" (форма № М-18).**

Довідка складається в одному примірнику завідуючим складом (комірником), який повинен своєчасно повідомити відділу постачання про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановленої норми запасу та про залишки матеріалів, що знаходяться без руху.

Довідка заповнюється на підставі даних складського обліку матеріалів. Критерій для включення даних у довідку встановлює відділ матеріально-технічного постачання підприємства (організації).

Після закінчення кожного місяця із складу до бухгалтерії підприємства подається **"Звіт про рух матеріальних цінностей"** (зразок 2.11), в якому узагальнюються дані із всіх первинних документів, які стали підставою як для надходження, так і вибуття виробничих запасів за вказаний період.

У звіті в розрізі всіх товарно-матеріальних цінностей зазначається інформація про їх наявність на початок періоду, надходження, вибуття та залишок на кінець періоду.

Враховуючи потреби бухгалтерських працівників, звіт може бути деталізований, зокрема у розрізі джерел надходження виробничих запасів, а також об'єктів їх витрачання.

Зразок 2.9.

ВО "Росток" — підприємство, організація

Типова форма № М-12

Затверджена наказом
Мінстату України
від 21.06.1996 р. № 193

Індентифікаційний код за ЄДРПОУ ***00547038*** Код за УКУД

КАРТКА № *117* СКЛАДСЬКОГО ОБЛІКУ МАТЕРІАЛІВ

Склад	Міс. збер.		Марка	Сорт	Профіль	Розмір	Номенклатурний номер	Одиниця вим.		Ціна	Норма запасу
	стелаж	ячейка						код	найменування		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
3	***8***	***–***	***Ст-20***	***–***	***–***	***∅20 мм***	***20517***	***04***	***м***	***3-80***	***100***

Найменування матеріалу	Дорогоцінний метал				Номер ряд. у ф. № 2-ДМ, дод. до ф.ф. № 2-ДМ і № 4-ДМ
	найменування	вид	маса, г	номер паспорта	
Арматура металева	13	14	15	16	17

Дата запису	Номер документа	Номер за порядком	Від кого одержано чи кому відпущено	Прибуток	Видаток	Залишок	Контроль (підпис, дата)
18	19	20	21	22	23	24	25
						300	
15.12.07	***3708***	***1***	***Завод ЗБК № 4***	***400***	***–***	***700***	
20.12.07	***154***	***2***	***Цех № 2***	***–***	***250***	***450***	
28.12.07	***162***	***3***	***Цех № 1***	***–***	***170***	***280***	***= Жук 28.12.07***
16.01.08	***18***	***4***	***АТ "Промпостач"***	***50***	***–***	***330***	
22.01.08	***9***	***5***	***Вересу А.З.***	***–***	***45***	***285***	
31.01.08	***23***	***6***	***Артемку П.В.***	***–***	***100***	***185***	***= Жук 31.01.08***
			і т.д.				

Зразок 2.10.

ВО "Росток" **Типова форма № М-16**

підприємство, організація

Затверджена наказом
Мінстату України
від 21.06.1996 р. № 193

Індентифікаційний код за ЄДРПОУ ***00547038*** Код за УКУД

20517
номенклатурний номер

Матеріальний ярлик

Арматура металева

назва матеріалу

Марка (тип)	Розмір	Сорт
Ст-20	***∅ 20 мм***	
Одиниця виміру	Норма запасу	
м	***100***	

Матеріально-відповідальні особи можуть складати звіти або лише із використанням натуральних вимірників, або і натуральних і грошових одночасно.

Зауважимо, що "Звіт про рух матеріальних цінностей" складається у двох екземплярах. **Перший** екземпляр із підписом комірника і прикладеними до нього документами по надходженню і вибуттю матеріальних цінностей передається до бухгалтерії, а **другий** із підписом бухгалтера, який відповідає за облік матеріалів, повертається завідуючому складом і виступає як підтвердження щодо здачі ним звіту.

Враховуючи те, що на підприємстві може бути велика кількість товарно-матеріальних цінностей, а як наслідок і звіт дуже громіздким, на багатьох підприємствах до звіту по складу включаються лише ті запаси, по яких був рух. За допомогою цього вдається значно зменшити обсяги зайвої інформації і прискорити роботу облікових працівників.

Поряд із звітом про рух матеріальних цінностей із складу підприємства до бухгалтерії може подаватися "**Реєстр приймання-здачі документів" (форма № М-13)**, який застосовується для реєст-

Зразок 2.11.

ВО "Росток"

підприємство, організація

ЗВІТ ПРО РУХ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

по складу № *3*

за *квітень* 200 *8* р.

Шифр	*20516*		*20517*		*20522*					
Назва матеріалів / Операції	*Цвяхи 100 мм.*		*Арматура металева ∅20 мм*		*Блоки бетонні*		*і т.д.*		*Разом*	
	кіль-кість	сума, грн.	кіль-кість	сума, грн.	кіль-кість	сума, грн.	кіль-кість	сума, грн.	кіль-кість	сума, грн.
Сальдо на *1 квітня*	*320*	*2240,00*	*100*	*380,00*	*17*	*765,00*	–	–	–	*15000,00*
Надійшло							–	–	–	
від постачальників	–	–	*250*	*950,00*	*300*	*13500,00*	–	–	–	*47200,00*
із власного виробництва	*150*	*1050,00*	–	–	–	–	–	–	–	*4500,00*
і т.д.							–	–	–	
Разом надійшло	*150*	*1050,00*	*250*	*950,00*	*300*	*13500,00*	–	–	–	*51700,00*
Витрачено							–	–	–	
на цех № 1	*20*	*140,00*	*45*	*171,00*	–	–	–	–	–	*3000,00*
на цех № 2	*30*	*210,00*	–	–	–	–	–	–	–	*2375,00*
на будівництво складу	*25*	*175,00*	*100*	*380,00*	*200*	*9000,00*	–	–	–	*18900,00*
і т.д.							–	–	–	
Разом витрачено	*75*	*525,00*	*145*	*551,00*	*200*	*9000,00*	–	–	–	*24275,00*
Сальдо на *1 травня*	*395*	*2765,00*	*205*	*779,00*	*117*	*5265,00*	–	–	–	*42425,00*

Підпис матеріально-відповідальної особи *= Жук*

рації прибутково-видаткових документів, які здаються до бухгалтерії. Реєстр складається в одному примірнику матеріально-відповідальною особою та здається до бухгалтерії підприємства (організації) разом з первинними документами та необхідними додатками.

В будівельних організаціях за умов, коли матеріально-відповідальною особою є начальник дільниці (виконавець робіт) для звіту перед бухгалтерією застосовується "**Матеріальний звіт" (форма № М-19).**

Матеріальний звіт складається матеріально відповідальними особами тільки у кількісному виразі та в одному примірнику і подається до бухгалтерії після закінчення місяця. Розцінка надходження та використання матеріалів проводиться бухгалтерією безпосередньо у матеріальному звіті.

До матеріальних звітів, як правило, повинні включатися усі матеріали, які були та є у наявності на складі (коморі), незалежно від того був чи не був рух цих матеріалів за звітний місяць.

Разом із матеріальним звітом до бухгалтерії подаються усі первинні документи на прибуток та видаток матеріалів з вказівками про кількість документів та їх номерів окремо за прибутком та видатком.

Виходячи із даних звіту про рух матеріальних цінностей, або матеріального звіту, бухгалтер здійснює записи про надходження, вибуття та залишки товарно-матеріальних запасів за окремий місяць у регістр синтетичного і аналітичного обліку **"Оборотна відомість по товарно-матеріальних рахунках"** (зразок 2.12.), або Відомість 2-М (див. дод. А 2).

Після співставлення звіту комірника із даними виробничих звітів підрозділів підприємства, а також із даними щодо розрахунків із постачальниками, інформація про надходження і витрачання виробничих запасів знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналах-ордерах № 3 і № 5, а при спрощеній формі обліку у Відомостях 2-М, 3-М (розділ І), 5-М (розділ ІІ) (див. дод. А).

На підприємствах (в організаціях), які обліковують матеріали за оперативно-бухгалтерським методом, ведеться **"Відомість обліку залишків матеріалів на складі" (форма № М-14)**. Відомість обліку залишків заповнюють за данними карток складського обліку, перевірених бухгалтерією. Вірогідність перенесення залишків до відомості підтверджується підписом особи, яка перевіряє.

Зразок 2.12.

ВО "Росток"

підприємство, організація

ОБОРОТНА ВІДОМІСТЬ ПО ТОВАРНО – МАТЕРІАЛЬНИХ РАХУНКАХ

за *2008* рік.

№ рядка	Номенклатурний номер	Найменування	Одиниця виміру	Ціна за одиницю	Залишок на *1.04.*		Оборот за *квітень*				Залишок на *1.05.*	
					кількість	сума, грн	прибуток		видаток		кількість	сума, грн
							кількість	сума, грн	кількість	сума, грн		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	*20508*	***Цемент М-500***	***т***	***300,00***	***10***	***3000,00***	*7*	***2100,00***	***12***	***3600,00***	***5***	***1500,00***
2	*20511*	***Склоблоки***	***шт.***	***8,00***	***20***	***160,00***	***100***	***800,00***	*–*	*–*	***120***	***960,00***
3	*20516*	***Цвяхи 100 мм.***	***кг***	***7,00***	***320***	***2240,00***	***150***	***1050,00***	*75*	*525,00*	*395*	*2765,00*
4	*20517*	*Арматура металева ∅20 мм*	***м***	***3,80***	***100***	***380,00***	***250***	***950,00***	*145*	*551,00*	*205*	*779,00*
5	*20522*	***Блоки бетонні***	***шт.***	***45,00***	*17*	*765,00*	*300*	*13500,00*	*200*	*9000,00*	*117*	*5265,00*
		і т.д.										
		Разом	*–*	*–*	*–*	*15000,00*	*–*	*51700,00*	*–*	*24275,00*	*–*	*42425,00*

2.3.2. Облік тварин на вирощуванні і відгодівлі

Розглядаючи питання обліку наявності і руху виробничих запасів, окрему увагу треба приділити обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі, документальне оформлення операцій з якими має деякі особливості.

Для початку зауважимо, що в процесі утримання тварин на вирощуванні та відгодівлі як, зокрема, у розрізі конкретних груп тварин, так і їх вікових групах, постійно відбуваються зміни. Кількість тварин може збільшуватися внаслідок отримання приплоду, купівлі тварин та ін., а також зменшуватися внаслідок вибраковки, продажу, падіжу і т.п.

Особливого значення при організації обліку тварин треба надавати обліку отримання приплоду. Так, документом, за допомогою якого здійснюється оприбуткування приплоду тварин, є **"Акт на оприбуткування приплоду тварин"**. Акт складається у двох екземплярах працівниками ферми за участю зоотехніка і ветеринарного лікаря.

В спеціалізованих господарствах по утриманню звірів при отриманні приплоду складається **"Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів"**.

Переведення тварин із однієї вікової групи до іншої оформляється за допомогою документа **"Акт на переведення тварин із групи в групу".** Вибракування тварин із основного стада (які обліковуються на рахунку 10 "Основні засоби") і переведення їх на відгодівлю здійснюється за допомогою документа **"Акт на вибраковку тварин із основного стада"**.

Оприбуткування на ферму придбаних господарством тварин зі сторони здійснюється на підставі документа **"Товарно-транспортна накладна"**, яка супроводжує вантаж, а за умов купівлі племінних тварин до вказаного документа постачальником додається також **"Племінне свідоцтво"**.

В свою чергу вибуття тварин із ферми внаслідок забою, падіжу або вимушеної прирізки оформляють за допомогою документа **"Акт на вибуття тварин та птиці (забій, прирізка, падіж)"**, який як і всі інші вищевказані документи по обліку руху тварин оформляється у двох екземплярах за обов'язковою участю зоотехнічно-ветеринарних працівників.

На підставі даних із первинних документів, які засвідчують або надходження, або вибуття тварин по конкретній фермі, здійснюються записи до **"Книги обліку руху худоби та птиці"**.

Для узагальненого відображення змін, які відбулися протягом календарного місяця, керівник структурного підрозділу (ферми) подає до бухгалтерії господарства **“Звіт про рух худоби та птиці”**, до якого додаються всі первинні документи, за допомогою яких було зафіксовано ті чи інші зміни у кількісному складі тварин та птиці.

На підставі узагальненого звіту в бухгалтерії робляться необхідні відмітки у **“Відомість аналітичного обліку тварин”**, яка відкривається окремо на кожну групу тварин.

Узагальнена інформація із відомостей аналітичного обліку тварин знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналах-ордерах № 4 і № 5, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку у Відомості 2-М (див. дод. А 2).

2.3.3. Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів

Розкриваючи питання обліку наявності і руху виробничих запасів окрему увагу треба приділити малоцінним та швидкозношуваним предметам, облік яких має деякі особливості.

На виконання заходів по реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики Міністерством статистики України від 22.05.1996 р. було видано наказ № 145 “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів”, яким передбачено запровадження у практику обліку із 1.07.1996 р. наступних форм первинних облікових документів:

МШ-1 “Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)”;

МШ-2 “Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів”;

МШ-3 “Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)”;

МШ-4 “Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів”;

МШ-5 “Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні”;

МШ-6 “Особова картка № ____ обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв”;

МШ-7 "Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв";

МШ-8 "Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів".

Для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних кладових на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду, застосовується **"Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)" (форма № МШ-1).** Відомість складається у двох примірниках начальником цеху разом із начальником інструментального чи планового відділу при необхідності зміни норми постійного запасу інструментів (пристроїв). Один примірник відомості знаходиться в інструментальному відділі, другий — в цеху.

На підставі даних відомості вносяться зміни до картки складського обліку матеріалів (типова форма № М-12) інструментально-роздавальної кладової.

Видача із складу підприємства його працівникам та керівникам структурних підрозділів малоцінних швидкозношуваних предметів може здійснюватися на підставі документів "Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів" або "Лімітно-забірна картка" (див. зразкки 2.7.і 2.8.).

Для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) із роздавальної кладової цеху для тривалого користування, застосовується **форма № МШ-2 "Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів"** (зразок 2.13).

Картка заповнюється в одному примірнику комірником на кожного робітника, що одержав ці предмети.

Для обліку інструментів (пристроїв), виданих робітнику із кладової цеху для короткострокового користування, застосовується **інструментальна марка**, яка при здачі інструментів комірнику, повертається робітникові.

На кожну інструментальну марку, в якій вказується номер інструментальної роздавальної кладової, номер цеху, табельний номер робітника, комірник видає тільки один інструмент.

Спеціалізованою формою документа, за допомогою якого здійснюється видача спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів працівникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами є **"Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв" (форма № МШ–7).**

Зразок 2.13.

Типова форма № МШ-2
Затверджена наказом Мінстату України
від 22.05.1996 р. № 145

ВО "Росток"
підприємство, організація

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | *0* | *0* | *5* | *4* | *7* | *0* | *3* | *8* |

Код за УКУД

КАРТКА
ОБЛІКУ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

Прізвище, і., по б. ***Таран Андрій Петрович***	Цех, відділ, дільниця	Комора	Табельний номер
Професія ***Столяр***			
Посада ***Столяр***	***1***	***3***	***48534***

Предмет		Видано			Повернуто			Акт вибуття		Строк служби	Номер паспорта
найменування, марка, розмір	номенклатурний номер	дата	кількість	підпис робітника (бригадира)	дата	кількість	підпис комірника	номер	дата		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Рубанок	***22101***	***15.01.2008 р.***	***1***	***= Таран***						***5 р***	–
Плоскогубці	***22107***	***17.01.2008 р***	***1***	***= Таран***						***5 р***	–
Молоток	***22119***	***18.01.2008 р.***	***1***	***= Таран***						***5 р***	–
і т.д.											

Відомість заповнюється в двох примірниках комірником цеху (відділу, дільниці) окремо на видачу і на повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів і оформляється відповідними підписами. Один примірник передається до бухгалтерії, другий залишається у комірника цеху (відділу, дільниці).

За цією формою ведеться облік прийнятих від робітників спецодягу, спецвзуття на прання, дезінфекцію, ремонт та на літнє зберігання.

Типова форма документа "Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв" наведено у зразку 2.14.

Для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування, за встановленими нормами застосовується також **"Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів" (форма № МШ-6)**. Картка ведеться в одному примірнику і зберігається у комірника цеху (дільниці). Типова форма документа наведена у додатку Б4.

У випадку втрати взятих предметів спецодягу, спецвзуття або запобіжних засобів в особовій картці за формою № МШ-6 в рядку загубленого предмету в розділі "Повернено" робиться запис: "Акт вибуття № _____ і дата".

Черговий спецодяг, спецвзуття та запобіжні засоби колективного використання, видані робітникам та службовцям тільки на час виконання тих робіт, на які вони передбачені, повинні знаходитися у комірах і видаватися під відповідальність майстрів та інших робітників, перелік яких затверджується керівником підприємства.

Черговий спецодяг, спецвзуття та запобіжні засоби записуються на окремі картки з поміткою "Чергова".

При автоматизованій обробці даних з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів особова картка не ведеться.

Для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт, застосовується **(форма № МШ-3) "Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)"**, яка використовується на тих підприємствах, де заточування та ремонт інструментів (пристроїв) проводиться у централізованому порядку. Замовлення виписується у двох примірниках комірником роздавальної кладової. Один примірник залишається у комірника з розпискою виконавця, другий передається разом із інструментом до цеху виконання (заточувальну майстерню). Після заточування чи ремонту інструмента (пристрою) комірник робить відмітку у своєму примірнику про

Зразок 2.14.

Типова форма № МШ-7
Затверджена наказом Мінстату України
від 22.05.1996 р. № 145

ВО "Росток"
підприємство, організація

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | *0* | *0* | *5* | *4* | *7* | *0* | *3* | *8* |

Код за УКУД

ВІДОМІСТЬ ОБЛІКУ ВИДАЧІ (ПОВЕРНЕННЯ) СПЕЦОДЯГУ, СПЕЦВЗУТТЯ ТА ЗАПОБІЖНИХ ПРИСТРОЇВ

Номер документа	Місяць, рік	Код виду операції	Цех, відділ, дільниця	
4	*2/2008*		*1*	

Номер за порядком	Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	Спецодяг, спецвзуття та запобіжні пристрої		Одиниця виміру		Кількість	Дата надходження в експлуатацію	Строк служби	Підпис в одержанні (здачі)
			найменування	номенклатурний номер	код	найменування				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	*Крикун П.С.*	*42017*	*Костюм брезентовий*	*22308*	*01*	*шт.*	*1*	*5.02.08*	*12 міс.*	*= Крикун*
2	*Шатрук А.О.*	*42048*	*Рукавиці брезентові*	*22302*	*04*	*пара*	*1*	*5.02.08*	*1 міс.*	*= Шатрук*
3	*Астапов П.А.*	*41010*	*Куртка бавовняна*	*22311*	*01*	*шт.*	*1*	*7.02.08*	*12 міс.*	*= Астапов*
4	*Калина С.З.*	*40205*	*Черевики шкіряні*	*22405*	*04*	*пара*	*1*	*8.02.08*	*12 міс.*	*= Калина*
5	*Ямполець М.М.*	*40302*	*Чоботи гумові*	*22510*	*04*	*пара*	*1*	*8.02.08*	*12 міс.*	*= Ямполець*
6	*Ткаченко А.М.*	*40311*	*Рукавиці комбіновані*	*22303*	*04*	*пара*	*1*	*15.02.08*	*2 міс.*	*= Ткаченко*
	і т.д.									

Матеріально-відповідальна особа *= Жук*

повернення інструмента (пристрою) і розписується у примірнику цеху-виконавця.

Для оформлення поломки та втрати інструментів (пристроїв) й інших малоцінних та швидкозношуваних предметів застосовується **(форма № МШ-4) "Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів"** (див. додаток Б5).

Цей документ складається в одному примірнику майстром і начальником цеху (дільниці) на одного або декількох робітників.

При поломці, псуванні та втраті малоцінних та швидкозношуваних предметів з вини робітника акт складається у двох примірниках. Один примірник залишається в цеху (на дільниці), а другий направляється у розрахункову частину бухгалтерії для утримання у встановленому порядку з робітника вартості поломаного, зіпсованого чи втраченого предмета.

При пред'явленні робітником акту вибуття йому замість непридатного чи втраченого предмета видається придатний і записується до картки обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-2). Акти вибуття потім додаються до актів списання (форми № МШ-5 і МШ-8).

Для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду застосовується "**Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні" (форма № МШ-5)**, який складається в одному примірнику комісією цеху на підставі разових актів вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-4). Непридатний інструмент за актом здається до кладової для утилю. Акт візується начальником інструментального чи планового відділу і подається до центрального інструментального складу (ЦІС), який видає цеху інструменти (пристрої) того ж найменування, марки та розміру за актом без виписки вимог і лімітних карток. Після видачі складом інструментів (пристроїв) акт передається до бухгалтерії, де згідно з цим актом, проводиться списання інструментів (пристроїв) зі складу без відображення їх руху по роздавальних кладових цехів. Виданий складом інструмент (пристрій) в порядку обміну за актами у картці обліку роздавальних кладових не відображається.

Для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів після закінчення строку носіння, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здачі їх у комору для утилю, застосовується **форма № МШ-8** "**Акт**

Зразок 2.15.

ВО «Росток»
(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | *0* | *0* | *5* | *4* | *7* | *0* | *3* | *8* |

Типова форма № МШ-8
Затверджено наказом Мінстату України
від 22.05.96 р. №145

Код за УКУД

Затверджую:
Директор
(посада)
=Іваненко *Іваненко В.М.*
« *23* » *квітня* 200 *8* р.

АКТ
НА СПИСАННЯ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

Комісія, яка призначена наказом від « *4* » *січня* 200 *8* р. № *1* , переглянула прийняті за « __ » ____ 200 ___ р. малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходилися в експлуатації, і визнала їх непридатними, які належать до здачі у брухт.

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Цех, відділ, дільниця	Комора	Кореспондуючий рахунок	
					рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку
17	*22.04.08*		*2*		*235*	*ремонтна майстерня*

Предмет			Одиниця виміру		Кількість	Дата надходження	Ціна	Сума	Строк служби	Причина списання	Номер паспорта
найменування	номенклатурний номер	інвентарний номер	код	найменування							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.Електрична розетка	*20508*			*шт.*	*1*		*3-00*	*3-00*		*встановлено*	
2.Порошок «Лотос»	*20909*			*шт.*	*9*		*1-75*	*15-75*		*видано*	
3.Відро оцинковане, 12л	*20405*			*шт.*	*1*		*9-58*	*9-58*		*видано*	
і т. д.											
Разом								*699-18*			

Продовження зразку 2.15.

Зворотний бік форми № МШ-8

Предмет			Одиниця виміру		Кількість	Дата надходження	Ціна	Сума	Строк служби	Причина списання	Номер паспорта
найменування	номенклатурний номер	інвентарний номер	код	найменування							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
21. Замок навісний	*20507*			*шт.*	*1*		*9-17*	*9-17*		*встановлено*	
22. Мило господарське	*20911*			*шт.*	*1*		*0-58*	*0-58*		*видано*	
і т. д.											
31. Рукавиці спец.	*20105*			*шт.*	*8*		*1-35*	*10-80*		*видано*	
і т. д.											
Разом								*347-33*			
Всього								*1046-51*			

Загальна кількість предметів прописом *Тридцять один*

Номери та дати актів вибуття *На суму одна тисяча сорок шість грн. 51 коп.*

Перераховані в цьому акті предмети у присутності комісії перетворені на брухт, який підлягає оприбуткуванню:

Брухт		Одиниця виміру		Кількість	Ціна	Сума	Порядковий номер за складською картотекою
найменування	номенклатурний номер	код	найменування				
1	2	3	4	5	6	7	8

Брухт, що не підлягає обліку, знищено.

Голова комісії *Заст. директора* (посада) = *Щир* (підпис) *Щир А.И.* (П.І.Б.)

Члени комісії: *бухгалтер* (посада) = *Петренко* (підпис) *Петренко М.П.* (П.І.Б.)

керівник цеху № 1 (посада) = *Тимчук* (підпис) *Тимчук Г.А.* (П.І.Б.)

інженер (посада) = *Майстренко* (підпис) *Майстренко М.З.* (П.І.Б.)

Брухт за накладною № _____ зданий. « *23* » *квітня* 200 *8* р.

на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів" (зразок 2.15.). Акт складається в одному примірнику комісією на підставі разових актів вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів (форма № МШ-4). Після здачі списаних предметів до комори для утилю акт із розпискою комірника здається до бухгалтерії.

На різні види малоцінних та швидкозношуваних предметів акти на списання складаються окремо.

2.3.4. Облік бланків суворої звітності

Розкриваючи питання обліку наявності і руху виробничих запасів, треба окремо зупинитися на організації обліку бланків суворої звітності, який має деякі особливості.

На виконання заходів по реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики Міністерством статистики України від 11.03.1996 р. було видано наказ № 67 "Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворої звітності", яким передбачено запровадження у практику обліку із березня 1996 року наступних форм первинних облікових документів:

- **СЗ-1** "Прибутково-видаткова накладна № __ на бланки суворої звітності";
- **СЗ-2** "Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності";
- **СЗ-3** "Акт на списання використаних бланків суворої звітності";
- **СЗ-4** "Акт перевірки наявності бланків суворої звітності;
- **СЗ-5** "Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності".

Для оформлення надходження на склад і відпуску із складу бланків суворої звітності використовується "**Прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності" (форма № СЗ-1)**. Типова форма документа наведена у зразку 2.16.

Надходження придбаних бланків суворої звітності на підприємство відображається по дебету рахунку 20 "Виробничі запаси" і кредиту, в залежності від обставин, рахунків 372 "Розрахунки з підзвітними особами", 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". Разом з цим на позабалансовий рахунок 08 "Бланки суворого обліку" зараховується вартість придбаних бланків.

Зразок 2.16.

Типова форма № СЗ-1
Затверджена наказом Мінстату України
від 11.03.1996 р. № 67

АТ "Бланковидав"
підприємство (організація) – вантажовідправник
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | *0* | *0* | *4* | *3* | *5* | *0* | *1* | *4* |

Код за УКУД

ВО "Росток"
підприємство (організація) – вантажоодержувач
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | *0* | *0* | *5* | *4* | *7* | *0* | *3* | *8* |

ПРИБУТКОВО – ВИДАТКОВА НАКЛАДНА № *9*

на бланки суворої звітності *" 11 "* *січня* 20 *08* р.

Кому відпущено *експедитору Степаненко Т.Т.* Через кого *Архипченко О.С.*

За дорученням № *КМТ № 270010* від *" 9 "* *січня* 20*08* р.

№№ п/п	Найменування бланків	Видано				Одержано			
		кількість книжок	серія бланків	№№ бланків		кількість книжок	серія бланків	№№ бланків	
				з №	по №			з №	по №
1	*Довіреність*	–	*ЛАД*	*127651*	*127850*				
2	*Товарно-транспортна накладна*	–	*СТ*	*34501*	*34700*				
3	*Дорожній лист вантажного автомобіля*	–	*МП*	*983401*	*983900*				
	і т.д.								

Відпуск дозволив *бухгалтер = Чипорук*

Відпустив *= Архипченко* Одержав *= Степаненко*

На рахунку 08 "Бланки суворого обліку" ведеться облік наявності та руху бланків суворого обліку та суворої звітності, зокрема документів, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо (свідоцтва, посвідчення, трудова книжка, дипломи про освіту та інші); проїзних документів (квитки на проїзд, абонементні талони, документи на перевезення вантажів та інші); довіреностей на одержання цінностей та інших.

Перелік документів, які відносяться до бланків суворого обліку та суворої звітності, порядок їх зберігання й використання встановлюються відповідними нормативно-правовими актами.

Збільшення залишку рахунку 08 "Бланки суворого обліку" відбувається при надходженні (прийнятті на облік) бланків суворого обліку, **зменшення** — після використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком та місцями їх зберігання.

Для ведення обліку бланків суворої звітності на складі всіма підприємствами, організаціями та установами застосовується **форма № СЗ-2 "Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності"** (зразок 2.17). Вона повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена сургучевою печаткою та підписами керівника підприємства (організації) і головного бухгалтера.

Для ведення обліку окремих видів бланків суворої звітності в книзі виділяється одна або кілька сторінок.

Для списання використаних бланків суворої звітності з підзвіту матеріально-відповідальних осіб застосовується **"Акт на списання використаних бланків суворої звітності" (форма № СЗ-3)**, який складається спеціально створеною комісією. Типова форма акта наведена у зразку 2.18.

Списання бланків суворої звітності знаходить своє відображення по дебету рахунків 92 "Адміністративні витрати" або 93 "Витрати на збут" і кредиту рахунку 20 "Виробничі запаси". Поряд з цим проводиться їх списання із позабалансового рахунку 08 "Бланки суворого обліку".

Для перевірки фактичної наявності бланків суворої звітності при надходженні на склад від постачальника застосовується **"Акт перевірки наявності бланків суворої звітності"** (форма № СЗ-4).

При виявленні нестачі бланків під час їх приймання на склад спеціально створеною комісією складається акт у двох примірниках, в якому вказується кількість відсутніх в наявності книжок, їх серії та но-

Зразок 2.17.

ВО "Росток"

підприємство, організація

Типова форма № СЗ-2
Затверджена наказом
Мінстату України
від 11.03.1996 р. № 67

Індефікаційний код за ЄДРПОУ ***00547038*** Код за УКУД

ПРИБУТКОВО-ВИДАТКОВА КНИГА З ОБЛІКУ БЛАНКІВ СУВОРОЇ ЗВІТНОСТІ

за 200***8*** р.

Найменування бланків ***Довіреність***

Дата	Від кого одержано і кому видано	Підстава (найменування документа, № і дата)	Прибуток		Видаток	
			кількість книжок	серії і № бланків	кількість книжок	серії і № бланків
11.01	***Бланковидав.***	***9***	**–**	***ЛАД 127651-127850***		
16.01	***Бухгалтер Сазонова***	***4***			**–**	***ЛАД 127651-127700***
25.04	***Бухгалтер Черниш***	***17***			**–**	***ЛАД 127701-127750***

мери бланків. Один примірник акта направляється постачальнику для виявлення причин розходження і прийняття заходів.

Для ведення аналітичного обліку по виданих і використаних бланках суворої звітності застосовується "**Картка-довідка по виданих та використаних бланках суворої звітності" (форма № СЗ-5),** яка відкривається на кожну матеріально-підзвітну особу, яка здійснює облік бланків суворої звітності, на кожний вид бланків окремо.

Підставою для ведення картки-довідки служать первинні документи: прибутково-видаткові накладні, акти перевірки наявності бланків і акти на списання використаних бланків суворої звітності.

Зразок 2.18.

Типова форма № СЗ-3
Затверджена наказом Мінстату України
від 11.03.1996 р. № 67

ВО "Росток"
підприємство, організація

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | *0* | *0* | *5* | *4* | *7* | *0* | *3* | *8* |

Код за УКУД

ЗАТВЕРДЖУЮ
Керівник підприємства (організації)
"28" лютого 2008 р.
= Іваненко

АКТ НА СПИСАННЯ ВИКОРИСТАНИХ БЛАНКІВ СУВОРОЇ ЗВІТНОСТІ

"28" лютого 2008 р.

Проведена перевірка використаних бланків суворої звітності матеріально відповідальною особою

Сазонова Людмила Степанівна, бухгалтер
прізвище, ім'я, по батькові, посада

Перевіркою встановлено *кількість використаних бланків* за *лютий* місяць *2008 р.*

№№ п/п	Найменування використаних бланків	Кіль-кість книжок	Серія бланків	№№ бланків з №__	№№ бланків по №__	Найменування використаних бланків	Кіль-кість книжок	Серія бланків	№№ бланків з №__	№№ бланків по №__
1	*Довіреність*	–	*ЛАД*	*12661*	*12680*					
2	*Товарно-транспортна накладна*	–	*СТ*	*34564*	*34610*					
3	*Подорожній лист вантажного автомобіля*	–	*МП*	*983470*	*983900*					
	і т.д.									

Всього використано і підлягає списанню *Чотириста дев'яносто вісім бланків на суму 45 грн. 00 коп.*

Члени комісії

Тимчук Г.А.	*керівник цеху № 1*	*= Тимчук*
прізвище, і., п. б.	посада	підпис
Петренко М.П.	*бухгалтер*	*= Петренко*
прізвище, і., п. б.	посада	підпис

2.3.5. Облік транспортно-заготівельних витрат

Треба зазначити, що на рахунках по обліку виробничих запасів окрім безпосередньо наявних запасів, можливо на одному із субрахунків здійснювати також облік транспортно-заготівельних витрат.

Приклад розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1.

Розподіл транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат

Зміст	Вартість запасів, тис. грн. (рахунки 20, 22)	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн. (окремий субрахунок)
1	2	3
1. Залишок на початок місяця	250	55
2. Надійшло за місяць	400	80
3. Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано тощо)	300	62*
4. Залишок на кінець місяця (ряд.1+ряд.2-ряд.3)	350	73

* Сума тарнспортно-заготівельних витрат, що за розподілом припадає на виробничі запаси, які вибули у звітному місяці, становить:

$$\frac{55+80}{250+400} \times 300 = 62.$$

За умови, якщо на підприємстві було прийняте рішення не обліковувати на окремому субрахунку транспортно-заготівельні витрати, можливе їх врахування (збільшення облікової ціни) при оприбуткуванні на склад матеріалів.

2.3.6. Кореспонденція рахунків по обліку запасів

Типова кореспонденція бухгалтерськитх рахунків по обліку виробничих запасів наведена у табл. 2.2.

Таблиця 2.2.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку виробничих запасів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік надходження виробничих запасів			
1.	Переведено виробничі запаси із однієї номенклатурної групи до іншої, внаслідок помилкового зарахування у минулому	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”
2.	Переведено тварин із однієї вікової групи до іншої	21 “Поточні біологічні активи”	21 “Поточні біологічні активи”
3.	Оприбутковано на склад виробничі запаси, які виготовлені на підприємстві (або повернення невикористаних)	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	23 “Виробництво”
4.	Оприбутковано приплід тварин	21 “Поточні біологічні активи”	23 “Виробництво”
5.	Переведено до складу виробничих запасів готову продукцію і товари, які призначалися для реалізації	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” 28 “Товари”
6.	Оприбутковано виробничі запаси, які придбані підзвітними особами	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
7.	Оприбутковано виробничі запаси у	20 “Виробничі запаси”	40 “Статутний капітал”

Продовження таблиці 2.2.

1	2	3	4
	порядку внесків при формуванні статутного капіталу	21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	46 “Неоплачений капітал”
8.	Оприбутковано виробничі запаси в порядку пайових внесків, що передбачені установчими документами	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	41 “Пайовий капітал”
9.	Відображено суму дооцінки виробничих запасів	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	423 “Дооцінка активів”
10.	Відображено цільові надходження на підприємство у вигляді виробничих запасів	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	48 “Цільове фінансування і цільові надходження”
11.	Відображено надходження виробничих запасів від постачальників та підрядників та інших кредиторів	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 68 “Розрахунки за іншими операціями”
12.	Відображено суму ПДВ (податковий кредит) за операцією 11	64 “Розрахунки за податками і платежами”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 68 “Розрахунки за іншими операціями”

Продовження таблиці 2.2.

1	2	3	4
13.	Оприбутковано лишки виробничих запасів, виявлені в ході інвентаризації	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”
14.	Одержано пені, штрафи, неустойки від інших підприємств у вигляді виробничих запасів	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	715 “Одержані пені, штрафи, неустойки”
15.	Одержано дивіденди від інших підприємств у вигляді виробничих запасів	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	731 “Дивіденди одержані”
16.	Відображено дохід від безоплатно одержаних виробничих запасів	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів"
Облік вибуття виробничих запасів			
17.	Спрямовано виробничі запаси на здійснення капітальних інвестицій з метою створення основних засобів (формування основного стада) та нематеріальних активів	15 “Капітальні інвестиції”	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”

Продовження таблиці 2.2.

1	2	3	4
18.	Витрачено виробничі запаси на основне виробництво	23 “Виробництво”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”
19.	Списано виробничі запаси на витрати, які пов’язані з виправленням браку	24 “Брак у виробництві”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”
20.	Переведено виробничі запаси до складу товарів з метою їх подальшої реалізації	28 “Товари”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”
21.	Видано працівнику позику на індивідуальне житлове будівництво у вигляді будівельних матеріалів	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	205 “Будівельні матеріали”
22.	Списано виробничі запаси на витрати, пов’язані з освоєнням виробництва нових видів продукції	39 “Витрати майбутніх періодів”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”
23.	Списано виробничі запаси на загальновиробничі витрати	91 “Загально-виробничі витрати”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
24.	Списано виробничі запаси на адміністративні витрати	92 “Адміністративні витрати”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
25.	Списано виробничі запаси на витрати, пов’язані із збутом продукції (пакування готової продукції і т.п.)	93 “Витрати на збут”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

Продовження таблиці 2.2.

1	2	3	4
26.	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”
27.	Відображено суму уцінки виробничих запасів	946 “Втрати від знецінення запасів”	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”
28.	Відображено суму нестач виробничих запасів, яка підлягає врегулюванню	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”
29.	Списано вартість виробничих запасів на витрати обслуговуючих виробництв	949 “Інші витрати операційної діяльності”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”
30.	Відображено вартість зіпсованих виробничих запасів внаслідок дії непереборної сили	991 “Втрати від стихійного лиха” 992 “Втрати від техногенних катастроф і аварій”	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”
31.	Списано вартість виробничих запасів на здійснення заходів, які пов’язані із запобіганням та ліквідацією наслідків стихійного лиха	993 “Інші надзвичайні витрати”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”

2.4. Інвентаризація виробничих запасів

Основним нормативним документом, який визначає умови та порядок проведення інвентаризації запасів є "Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу", затверджена наказом Міністерства фінансів України №90 від 30.10.1998 р.

Інвентаризація матеріалів, продуктів харчування та інших матеріальних запасів

Інвентаризація матеріалів, продуктів харчування, палива, продукції підсобних (навчальних) сільських господарств та виробничих (навчальних) майстерень, інших матеріальних запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в описи за кожним окремим найменуванням із вказівкою номенклатурного номера, виду, групи, сорту і кількості (рахунком, вагою або мірою). Описи складаються у двох екземплярах, один з яких передається до бухгалтерії, а інший залишається у матеріально-відповідальної особи. **Типову форму документа "Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей" і приклад його заповнення наведено у зразку 2.19.**

На виявлені при інвентаризації непридатні або зіпсовані матеріальні цінності додатково складаються акти, в яких вказуються причини, ступінь і характер псування матеріальних цінностей, а також винні особи, які допустили їх псування.

Тара вписується до опису за видами, цільовим призначенням і якісним складом (нова, яка була у споживанні, що потребує ремонту і таке інше).

На тару, що стала непридатною, інвентаризаційною комісією складається акт на списання зі вказівкою причин псування.

Інвентаризація готових виробів, сировини та матеріалів, пального, кормів, фуражу та інших матеріалів проводиться **не менше одного разу на рік, але не раніше першого жовтня,** продуктів харчування і спирту — **не менше одного разу на квартал.**

Зразок 2.19.

ВО "Росток"
підприємство, організація

Ідентифікаційний код
ЄДРПОУ *00547038*

Типова форма № М-21
Затверджена наказом
Мінстату України
21.06.1996 р. № 193
Код за УКУД _____

ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИЙ ОПИС № *2* на *15 лютого* 2008 р.
ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ, що знаходяться *склад № 3*
склад, комора

на відповідальному зберіганні *зав. складом Жука Віктора Івановича*
посада, прізвище, ім'я, по батькові

інвентаризація проведена на підставі наказу (розпорядження) від *14 лютого* 2008 р. № *7*.

№ п/п	Номенклатурний номер	Найменування матеріалів	Розмір (тип)	Сорт або марка	Одиниця виміру	Фактична наявність	Ціна, грн.	Примітка
1.	*20503*	*Цегла біла*	*-*	*-*	*тис. шт.*	*22,5*	*300-00*	
2.	*20508*	*Шифер хвильовий*	*-*	*-*	*шт.*	*150*	*8-00*	
3.	*20511*	*Склоблоки*	*0,3 х 0,3*	*-*	*шт.*	*40*	*25-00*	
і т.д. до кінця сторінки								
35.	*20516*	*Цвяхи*	*100 мм*	*-*	*кг*	*23*	*7-00*	

Продовження зразку 2.19.

Зворотній бік форми № М-21

№ п/п	Номенклатурний номер	Найменування матеріалів	Розмір (тип)	Сорт або марка	Одиниця виміру	Фактична наявність	Ціна, грн.	Примітка
36.	*20705*	*Акумулятори*	*Ст -75*	*Електра*	*шт.*	*5*	*240-00*	
37.	*20712*	*Автопокришки*	*185/70/14*	*Росава*	*шт.*	*22*	*155-00*	
і т.д. до кінця сторінки								
68.	*20721*	*Тосол*	*-*	*А-40*	*літр*	*17*	*3-00*	

Всього за описом порядкових номерів ***Шістдесят вісім*** з № ***1*** по № ***68***.
прописом

Голова комісії ***Заступник директора Садко Петро Петрович = Садко***
Посада, прізвище, ім'я, по батькові

Головний бухгалтер Петренко Микола Петрович = Петренко
Посада, прізвище, ім'я, по батькові

Керівник цеху № 1 Тимчук Григорій Андрійович = Тимчук
Посада, прізвище, ім'я, по батькові

Усі цінності, перелічені в інвентарному описі, комісією перелічені і в моїй присутності прийняті на відповідальне зберігання.

Підпис матеріально відповідальної особи ***= Жук*** "***15***" ***лютого*** 200***8*** р.

Інвентаризація молодняку тварин та тварин на відгодівлі

Молодняк великої рогатої худоби та тварини на відгодівлі включаються в описи окремо, зі вказівкою інвентарних номерів, кличок, статі, масті, породи та інше.

Тварини на відгодівлі обліковуються у груповому порядку, включаються в описи за віком та статевими групами, з вказівкою кількості голів та живої ваги у кожній групі.

Описи складаються за видами тварин окремо у фермах, цехах, відділеннях, бригадах у розрізі облікових груп і матеріально відповідальних осіб.

Інвентаризація молодняку тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутрових звірів і сімей бджіл здійснюється **не менше одного разу на квартал**.

Інвентаризація малоцінних та швидкозношуваних предметів

Малоцінні та швидкозношувані предмети інвентаризуються за їх місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами.

Інвентаризація проводиться шляхом огляду кожного предмета. Малоцінні і швидкозношувані предмети заносяться до описів за найменуваннями відповідно до номенклатурних номерів і в одиницях виміру, що прийняті у бухгалтерському обліку.

При інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в особисте користування працівникам, допускається складання групових інвентаризаційних описів зі вказівкою в них відповідальних за ці предмети осіб, на яких відкриті особові картки, з проставленням підпису в описі.

Білизна, постільні речі, одяг та взуття одного найменування, близькі за розмірами, якостями матеріалу і ціною, заносяться до опису сумарно, зі вказівкою кількості цих предметів та їхніх номенклатурних номерів.

Предмети спецодягу і столової білизни, відправлені у прання та ремонт, слід записувати в інвентаризаційний опис на підставі відомостей-накладних або квитанцій установ, що здійснюють ці послуги.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, які стали непридатними, але не списані, до інвентаризаційної відомості не вписуються, а складається акт із вказівкою часу експлуатації, причин непридатності, можливості, використання цих предметів у господарських цілях. При цьому в описах робляться відмітки про непридатність.

За малоцінними та швидкозношуваними предметами, які обліковуються в оперативному порядку, описи не складаються, а пе-

ревіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при цьому недостача предметів оформлюється актом.

Інвентаризація малоцінних та швидкозношуваних предметів проводиться **не менше одного разу на рік**.

* * *

Виявлені при інвентаризації розходження між фактичними залишками виробничих запасів з даними бухгалтерського обліку **врегульовуються на підприємстві в наступному порядку:**

– виробничі запаси, які виявлені в надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на збільшення доходів підприємства з подальшим встановленням причин виникнення надлишків і винних у цьому осіб;

– нестача виробничих запасів в межах норм природних втрат відноситься на загальновиробничі витрати підприємства;

– недостача виробничих запасів понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей відносяться на рахунок винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей;

– втрати і недостачі понад норми природних втрат виробничих запасів у випадках, коли винні не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, відносяться на зменшення результату основної діяльності підприємства.

Визначення розмірів збитків від нестачі виробничих запасів врегульовано Постановою Кабінету міністрів України №116 від 22.01.1996 р. “Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей”.

Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей встановлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50 відсотків від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Держкомстат, відповідного розміру податку на добавлену вартість та розміру акцизного збору за формулою:

Рз = [(Бв – А) х Іінф. + ПДВ + Азб] х 2,

де **Рз** — розмір збитків (у гривнях);
Бв — балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (у гривнях);
А — амортизаційні відрахування (у гривнях);
Іінф. — загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Держкомстатом індексів інфляції;
ПДВ — розмір податку на добавлену вартість (у гривнях);
Азб — розмір акцизного збору (у гривнях).

Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, що виготовляється підприємствами для внутрішньовиробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не закінчено, визначається, виходячи із собівартості її виробництва з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію із застосуванням **коефіцієнта 2.**

Вартість спирту етилового питного, спирту етилового ректифікованого, спирту етилового сирцю, спирту, що використовується для виготовлення вин, шампанського, коньяків оброблених, спирту коньячного, соків спиртових, зброджено-спиртових та спиртових настоїв визначається, виходячи з оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням акцизного збору (за встановленими ставками) та податку на добавлену вартість. До визначеної таким чином ціни застосовується **коефіцієнт 3.**

Вартість плодово-ягідних соків, консервованих з використанням сірчаного ангідриду або бензокислого натрію, визначається, виходячи з оптових цін підприємства-виробника і податку на добавлену вартість із застосуванням **коефіцієнта 2.**

У разі розкрадання чи загибелі тварин сума збитків визначається за закупівельними цінами, які склалися на момент відшкодування збитків, із застосуванням **коефіцієнта 1,5.**

Продовольчі товари, роздрібні ціни на які дотуються, оцінюються з додаванням до роздрібних цін суми дотацій.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) бланків цінних паперів та документів суворого обліку обчислюється із застосуванням коефіцієнта:

5 — до номінальної вартості, зазначеної на бланках цінних паперів та документів суворого обліку або до вартості документів суворого обліку, встановленої законодавством;

50 — до вартості придбання (виготовлення) бланків цінних паперів та документів суворого обліку, на яких не зазначена номінальна вартість або вартість яких не встановлена законодавством.

Розмір збитків від розкрадання банкнотного або захищеного паперу, персоніфікованої захисної стрічки обчислюється:

– із застосуванням **коефіцієнта 1,5** до максимальної суми грошей, які можуть бути виготовлені на цьому банкнотному папері;

– у **п'ятитисячократному розмірі** від вартості захищеного паперу та персоніфікованої захисної стрічки.

У разі розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, що підлягають списанню на видатки у міру відпуску їх у виробництво або експлуатацію (в установах, які утримуються за рахунок бюджетних коштів, — у міру їх придбання) та обліковуються лише у кількісному виразі, розмір збитків визначається виходячи з ринкових цін на аналогічні матеріальні цінності, зменшених пропорційно фактичному зносу, але не нижче ніж на 50 відсотків ринкової ціни.

Із сум, стягнутих відповідно до цього Порядку, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, установі, організації, залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків при врегулюванні інвентаризаційних розбіжностей по виробничих запасах наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків при врегулюванні інвентаризаційних розбіжностей по виробничих запасах

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Оприбутковано лишки виробничих запасів, виявлених в процесі інвентаризації	20 "Виробничі запаси" 21 "Поточні біологічні активи" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 25 "Напівфабрикати"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"	5000
2.	Виявлені лишки виробничих запасів віднесено на фінансові результати	719 "Інші доходи від операційної діяльності"	791 "Результат операційної діяльності"	5000

Продовження таблиці 2.3.

1	2	3	4	5
3.	Відображено нестачі і втрати від псування цінностей, виявлені в процесі інвентаризації	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати”	1500
4.	Суму нестачі і втрат від псування цінностей віднесено на фінансові результати	791 “Результат операційної діяльності”	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	1500
5.	Нараховано суму до оплати, яка підлягає відшкодуванню матеріальновідповідальною особою	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”	3600
6.	Відображено суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету	719 “Інші доходи від операційної діяльності”	64 “Розрахунки за податками й платежами”	600
7.	Різницю між сумою відшкодування і ПДВ віднесено на фінансові результати	719 “Інші доходи від операційної діяльності”	791 “Результат операційної діяльності”	3000
8.	Сплачено суму відшкодування матеріальновідповідальною особою	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”	3600

Розділ 3.

Облік грошових коштів

В розділі розглядаються наступні питання:

3.1. Нормативно–правове забезпечення порядку ведення касових операцій

3.2. Облік касових операцій

3.3. Інвентаризація каси

3.4. Порядок відкриття і закриття рахунків в установах банків

3.5. Оформлення розрахункових документів та приймання їх установами банків

3.6. Облік операцій на поточному рахунку

3.7. Облік операцій на інших рахунках у банку

3.1. Нормативно–правове забезпечення порядку ведення касових операцій

Основним нормативно–правовим документом, який врегульовує питання обліку касових операцій, є затверджений Постановою Правління Національного банку України "Положення про ведення касових операцій у національній валюті України" № 637 від 15.12.2004 р.

Вимоги цього Положення поширюються на юридичних осіб (крім установ банків і підприємств поштового зв'язку) незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, їх відокремлені підрозділи, представництва іноземних організацій і фірм, які здійснюють підприємницьку діяльність (далі — підприємтсва), а також на зареєстрованих у встановленому порядку фізичних осіб, які є суб'єктами підприємницької діяльності без створення юридичної особи (далі — підприємці), які здійснюють операції з готівкою в національній валюті та є обов'язковими для виконання ними.

Це Положення не поширюється на розташованіх на території України іноземні дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що

користуються імунітетом і дипломатичними привілеями, а також представництва інших іноземних організацій і філій, які не здійснюють підприємницької діяльності.

Кожне підприємство для здійснення розрахунків готівкою повинно мати касу. **Касою** називається спеціально обладнане та ізольоване приміщення, або місце, призначене для приймання, видачі і тимчасового зберігання готівки. **Керівники підприємств зобов'язані** обладнати касу і забезпечити зберігання грошей у приміщенні каси, а також у разі доставки їх з установи банку і здавання в установу банку. Вони несуть у встановленому відповідним законодавством порядку відповідальність у тому разі, якщо з їх вини не були створені необхідні умови, що забезпечують схоронність коштів під час їх зберігання і транспортування.

Каси підприємств у разі потреби можуть бути застраховані страховою організацією.

Приміщення каси має бути ізольовано, а двері до каси під час здійснення операцій — замкнуті з внутрішнього боку. Доступ до приміщення каси особам, які не мають відношення до її роботи, забороняється.

Уся готівка на підприємствах зберігається, як правило, у вогнетривких металевих шафах, а в окремих випадках — у комбінованих і звичайних металевих шафах, які після закінчення роботи каси замикаються ключем і опечатуються сургучевою печаткою касира. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються у касирів, яким забороняється передавати стороннім особам або виготовляти неврахо-вані дублікати.

Враховані дублікати ключів в опечатаних касирами пакетах, скриньках тощо зберігаються у керівників підприємств. Не рідше одного разу на квартал проводиться їх перевірка комісією. У разі виявлення втрати ключа керівник підприємства повідомляє про цей інцидент в органи внутрішніх справ і вживає заходів щодо негайної заміни замка металевої шафи.Зберігання в касі готівки та інших цінностей, що не належать цьому підприємству, забороняється.

Перед відкриттям приміщення каси і металевих шаф касир зобов'язаний оглянути схоронність замків, дверей, віконних грат і печаток, переконатися у справності охоронної сигналізації.

У разі пошкодження або зняття печатки, поломки замків, дверей або грат касир зобов'язаний негайно доповісти про це керівнику підприємства, який повідомляє про цю подію в органи внутрішніх справ і вживає заходів щодо охорони каси до прибуття працівників міліції.

У цьому разі керівник, головний бухгалтер або особи, які їх замінюють, а також касир підприємства після одержання дозволу органів внутрішніх справ проводять перевірку наявності коштів та інших цінностей, що зберігаються в касі. Ця перевірка має бути проведена до початку касових операцій. **Про наслідки перевірки складається акт у чотирьох примірниках** (див. зразок 3.6)**,** який підписується всіма особами, що брали участь у перевірці. **Перший примірник** акта передається в органи внутрішніх справ, **другий** — надсилається до страхової компанії, **третій** — надсилається до вищестоящої організації (у разі її наявності), **а четвертий** — залишається у підприємства.

Касир відповідно до чинного законодавства **несе повну матеріальну відповідальність** за збереження всіх прийнятих ним цінностей.

Після видання наказу про призначення касира на роботу керівник підприємства зобов'язаний під розписку ознайомити його з Порядком ведення касових операцій, після чого з касиром укладається **"Договір про повну індивідуальні матеріальну відповідальність",** приклад якого наведено у дод. Б1.

Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

На підприємствах, які мають одного касира, у разі потреби тимчасової його заміни, виконання обов'язків касира покладається на іншого працівника за письмовим наказом керівника підприємства. З цим працівником укладається договір, про повну матеріальну відповідальність, на час виконання ним обов'язків касира.

У разі раптового залишення касиром роботи (з причини хвороби тощо) цінності, що знаходяться у нього під звітом, негайно перераховуються іншим касиром, якому вони передаються, у присутності керівника і головного бухгалтера підприємства або у присутності комісії у складі осіб, призначених керівником підприємства. Про результати перерахування і передачі цінностей складається акт за підписами вказаних осіб.

На підприємствах, які мають велику кількість підрозділів або обслуговуються централізованими бухгалтеріями, оплата праці, виплати допомог через тимчасову непрацездатність, стипендій і премій можуть проводитися за письмовим наказом керівника підприємства, іншими, крім касирів, особами, з якими укладається договір, і на яких поширюються всі права і обов'язки, встановлені для касирів зазначеним Положенням. Видача і приймання коштів такими особами здійснюється в приміщеннях каси.

На підприємствах, де за штатним розписом не передбачена посада касира, обов'язки останнього можуть виконуватися бухгалтером чи іншими працівниками за письмовим розпорядженням керівника підприємства за умови укладання з ними договору про повну матеріальну відповідальність.

У разі зарахування на роботу і призначення на посади, пов'язані з веденням касових операцій, обслуговуванням засобів охоронно-пожежної сигналізації, збереженням і транспортуванням коштів або періодичному залученню працівників підприємств до вказаних вище робіт, керівникам підприємств треба враховувати, що на зазначені вище посади не бажано брати:

– осіб, які раніше притягалися до кримінальної відповідальності за навмисні злочини, у яких судимість не погашена або не знята у встановленому порядку; за вироком суду позбавлені права займатися вищезазначеними видами діяльності;

– осіб, які страждають на хронічні психічні захворювання;

– осіб, які перебувають на спеціальному медичному обліку з приводу алкогольної або наркотичної залежності.

При перевезенні готівки в національній валюті, що належить підприємствам, установам і організаціям усіх форм власності, від кас підприємств до установ банків та у зворотньому напрямку керівник такого підприємства, установи чи організації має забезпечувати касира охороною та транспортним засобом.

При транспортуванні значних грошових сум і цінностей та в інших випадках, охорона касирів здійснюється на договірній основі працівниками міліції та відділами охорони підрозділів Державної служби охорони при органах внутрішніх справ.

Під час транспортування коштів касиру, особам з його супроводу і водію транспортного засобу, якщо він надається керівником підприємства, **не рекомендується:**

– розголошувати маршрут руху і розмір суми коштів і цінностей, що перевозяться;

– впускати до салону транспортного засобу сторонніх осіб, які не мають дозволу керівника підприємства та (чи) підрозділу Державної служби охорони при органах внутрішніх справ;

– йти пішки, їхати попутним або громадським транспортом;

– відвідувати магазини, ринки і подібні місця;

– виконувати будь-які доручення, не пов'язані з транспортуванням коштів та відволікатися будь-яким іншим способом від доставки за призначенням грошей і цінностей.

Підприємства та індивідуальні підприємці, які мають по-

точні рахунки в банку, зобов'язані зберігати свої кошти в установах банків. Готівка, яку вони одержують з власних поточних рахунків (як з основного, так і додаткових) в установах банків у межах наявних на них коштів, має витрачатися виключно на визначені в чеку цілі, що не суперечать чинному законодавству (у т.ч. нормативним актам НБУ).

Готівкові розрахунки підприємств та індивідуальних підприємців між собою, а також з громадянами можуть проводитись як за рахунок коштів, одержаних з каси банків, так і за рахунок виручки, а також інших касових надходжень.

Сума платежу готівкою одного підприємства (індивідуального підприємця) з іншим підприємством (індивідуальним підприємцем) **не повинна перевищувати 10 тис.грн. протягом одного дня** за одним або кількома платіжними документами. При цьому кількість підприємств (індивідуальних підприємців), з якими проводяться розрахунки, протягом дня не обмежується. **Платежі** підприємства (індивідуального підприємця) іншому підприємству (індивідуальному підприємцю) **понад установлену граничну суму (10 тис.грн.) проводяться виключно в безготівковому порядку.**

Увага! Гранична сума платежу готівкою у майбутньому може змінюватися!

У разі здійснення підприємствами готівкових розрахунків з іншими підприємствами (підприємцями) понад установлену граничну суму, кошти у розмірі перевищення встановленої суми додаються до фактичних залишків готівки у касі на кінець дня, з подальшим порівнянням одержаної розрахункової суми із затвердженим лімітом каси.

Під час здійснення готівкових розрахунків підприємства (індивідуальні підприємці)-отримувачі готівкового платежу зобов'язані надати підприємствам (індивідуальним підприємцям)-платникам обліковий розрахунковий документ (податкову накладну, рахунок-фактуру, товарний чек, акт виконаних робіт), які б підтверджували здійснені платниками витрати готівки.

Розрахунки готівкою підприємств усіх форм власності, а також індивідуальних підприємців з громадянами мають проводитися з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів, касового чи товарного чека, квитанції, договору купівлі-продажу, актів закупівлі, виконання робіт (надання послуг) або інших документів, що засвідчують факт купівлі товару, виконання роботи, надання послуги.

Підприємства та індивідуальні підприємці, які здійснюють

розрахунки зі споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг за готівку через належним чином зареєстровані електронні контрольно-касові апарати (ЕККА), повинні обов'язково видавати споживачеві касовий чек, а під час виходу з ладу ЕККА або на період тимчасового відключення електроенергії — товарний чек. Умови застосування ЕККА, порядок видачі споживачам касових і товарних чеків, відомості, які вони мають містити, контроль за проведенням вищевказаних розрахунків із споживачами регламентуються Положенням про порядок реєстрації і застосування електронних контрольно-касових апаратів при розрахунках готівкою у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг.

Установлення ліміту каси проводитися підприємствами самостійно на підставі розрахунку установлення ліміту залишку готівки в касі, який встановлюється на підставі середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі, та підписується головним (старшим) бухгалтером та керівником підприємства (або уповноваженою ним особою). До розрахунку приймається строк здавання підприємством готівкової виручки (готівки) для її зарахування на рахунки в банках, визначений відповідним договором банківського рахунку. Для кожного підприємства та його окремого підрозділу складається окремий розрахунок установлення ліміту залишку готівки в касі.

Установлений ліміт каси затверджується внутрішніми наказами (розпорядженнями) підприємства. Інформація про затверджений ліміт каси подається у банк за допомогою документа **"Розрахунок встановлення ліміту залишку готівки в касі"** (див. зразок 3.1.). Для відокремлених підрозділів ліміт каси встановлюється і доводиться до їх відома відповідними внутрішніми наказами (розпорядженнями) підприємства — юридичної особи.

Підприємства, що розпочинають свою діяльність, на перші три місяці їх роботи ліміт каси встановлюють відповідно до прогнозних розрахунків. **Установлений з урахуванням прогнозних розрахунків ліміт каси переглядається за фактичними показниками діяльності.**

Зауважимо, що в зазначеній у зразку 3.1. інформації, до виручки, яка враховується при розрахунку ліміту залишку по касі, береться до уваги надходження готівки за виключенням отриманої із банка, а також виручки за продукцію, яка у послідуючому була повернута.

Зразок 3.1.

РОЗРАХУНОК ВСТАНОВЛЕННЯ ЛІМІТУ ЗАЛИШКУ ГОТІВКИ В КАСІ

ВО «Росток»
(найменування підприємства)
м. Київ, вул. Ростова, 9
(адреса підприємства)

1. Касові обороти

№ з/п	Найменування показників	Фактично за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти, що передують строку встановлення (перегляду) ліміту каси
1.	Готівкова виручка (надходження до кас, крім сум, що одержані з банків)	***32500,00***
2.	Середньоденні надходження (рядок 1 розділити на кількість робочих днів підприємства за три місяці)	***524,20 (32500 : 62)***
3.	Виплачено готівкою на різні потреби (крім виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів)	***12000,00***
4.	Середньоденна видача готівки (рядок 3 розділити на кількість робочих днів підприємства за три місяці)	***193,50 (12000 : 62)***

Найменування показника	Установлено підприємством
1. Ліміт залишку готівки в касі	***717,70***

Найменування показника	Визначається строк здавання готівкової виручки (готівки) та зазначаються реквізити договорів банківських рахунків
1. Строки здачі готівкової виручки (готівки)	***Щоденно***

Керівник підприємства ***= Іваненко***
« ***17*** » ***вересня*** 200 ***8*** року

Головний (старший) бухгалтер ***= Петренко***
« ***17*** » ***вересня*** 200 ***8*** року

М. П.

Варто також відмітити, що кількість робочих днів, які брали ся при розрахунку ліміту по касі у зразку 3.1. визначалася згідно листу Мінпраці від 18.09.2007 р. № 6884/0/14–07/13 "Про норму тривалості робочого часу на 2008 рік".

Кожне підприємство визначає ліміт каси з урахуванням режиму і специфіки його роботи, віддаленості від банку, обсягу касових оборотів (надходжень і видатків) за всіма рахунками, установлених строків здавання готівки, тривалості операційного часу банку, наявності домовленості підприємства з банком на інкасацію тощо:

– **для підприємств**, які розташовані в населених пунктах де є банки, та які мають строк здавання готівкової виручки (готівки) в банк щодня (у день її надходження до каси) або наступного дня від дня її надходження до каси (зважаючи на правила внутрішнього розпорядку, що не дають змогу забезпечити здавання готівки в день її надходження), - 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**, що розташовані в населених пунктах, де немає банків і здають готівку не рідше ніж один раз на п'ять робочих 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, можуть встановлювати ліміт каси в розмірі, що перевищує обчислений середньоденний показник, але не більше десяти неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Якщо підприємством ліміт каси не встановлено (незалежно від причин такого не встановлення), те ліміт такої каси вважається нульовим. У цьому разі вся готівка, що перебуває в його касі на кінець робочого дня і не здана підприємством відповідно до вимог цього Положення, вважається понадлімітною.

Якщо ліміт каси встановлений з перевищенням граничних розмірів, то він уважається встановленим на рівні зазначених

граничних розмірів. У цьому разі сума зазначених перевищень уважається понадлімітною.

Підприємства, що виробляють та перероблюють сільськогосподарську продукцію, різних організаційно-правових форм (акціонерні товариства, агрофірми тощо) 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.

Готівкові кошти не вважаються понадлімітними в день їх надходження, якщо вони були здані в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків не пізніше наступного робочого дня банку або були витрачені підприємством (без попереднього здавання їх до банку і одночасного отримання з каси банку на зазначені потреби) наступного дня на господарські потреби.

Не вважаються понадлімітними в день їх надходження і ті готівкові кошти, що надійшли до кас підприємств у вихідні та святкові дні та були здані в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків наступного робочого дня банку та підприємства або були використані підприємством (без попереднього здавання їх до банку і одночасного отримання з каси банку на зазначені потреби) наступного робочого дня на господарські потреби.

Установлений ліміт каси може бути переглянутий на підприємстві враховуючи зміни із надходженням і видачею готівки. В цьому випадку до банку передається новий "Розрахунок встановлення ліміту залишку готівки в касі".

Увага! Враховуючи періодичні зміни в законодавстві, порядок визначення ліміту по касі, а також нормативний документ, який буде врегулювати дане питання, можуть бути змінені!

Релігійним організаціям (релігійні громади, управління і центри, монастирі, релігійні братерства, місіонерські товариства (місії), духовні навчальні заклади), які не здійснюють виробничої або іншого виду підприємницької діяльності, ліміт каси та строки здавання готівки не встановлюються.

Державне казначейство України самостійно визначає порядок установлення ліміту каси в його касі та касах бюджетних установ і організацій, що ним обслуговуються.

Готівкова виручка підприємств та індивідуальних підприємців може використовуватись ними для забезпечення господарських потреб. **Зазначена виручка підприємств та індивідуальних підприємців, які не мають податкової заборгованості,** може використовуватися ними на виплату заробітної плати, заохочень, допомог усіх видів, компенсацій (далі — виплати, пов'язані з оплатою праці).

Підприємства й індивідуальні підприємці, незалежно від наявності в них податкової заборгованості, можуть проводити розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами в готівковій формі за податками і обов`язковими платежами.

Підприємства та індивідуальні підприємці, які мають податкову заборгованість, здійснюють виплати, пов'язані з оплатою праці, виключно за рахунок коштів, отриманих з установ банків.

У разі витрачення підприємством, що має податкову заборгованість, готівки з виручки на виплати, пов'язані з оплатою праці, відповідні кошти розрахунково додаються до фактичних залишків готівки в касі того дня, коли були здійснені такі виплати, з подальшим порівнянням одержаної розрахункової суми із затвердженим лімітом каси.

Підприємства, виконавчі органи селищних, міських та районних у містах рад **мають право зберігати протягом 3 робочих днів понад встановлений ліміт** у касах готівку, що одержана в банку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, відряджень, дивідендів (доходу); колективні сільськогосподарські підприємства, підприємства залізничного транспорту та морські порти для проведення таких виплат працівникам віддалених підрозділів, виконавчі органи сільських рад — **протягом 5 робочих днів,** включаючи день одержання готівки у банку. Після закінчення цих строків суми готівки, що не використані за призначенням, повертаються в банк не пізніше наступного робочого дня (клієнта та банку) і в подальшому видаються підприємствам за їх першою вимогою на ті самі цілі.

Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами.

Особи, які одержали готівку під звіт (у т.ч. на відрядження у межах України), зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства або

централізованої бухгалтерії звіт про витрачені суми. Готівка, що видана під звіт, але з якихось причин не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси підприємства одночасно з авансовим звітом не пізніше наступного робочого дня після видачі її під звіт (за відрядженням — не пізніше 3 робочих днів після повернення з відрядження, на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини — не пізніше 10 робочих днів з дня видачі її під звіт). Якщо з каси підприємства його працівнику одночасно видано готівку на відрядження та кошти під звіт для вирішення у цьому відрядженні виробничих чи господарських питань (у тому числі і для закупівлі сільськогосподарської продукції та заготівлі вторинної сировини чи вторсировини), то підзвітна особа незалежно від строку відрядження протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження повинна подати до бухгалтерії підприємства одночасно звіт про суму, що була їй видана для вирішення виробничих (господарських) питань, та авансований звіт про витраченні кошти безпосередньо на відрядження.

За перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки та за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів, за витрачання готівки з виручки на виплати, пов'язані з оплатою праці за наявності податкової заборгованості, а також у разі витрачання підприємствами та індивідуальними підприємцями одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням та неотримання ними при здійсненні готівкового платежу від їх отримувача платіжного документа до них застосовуються фінансові санкції згідно з чинним законодавством.

При прийманні грошових білетів і монет до каси касири підприємств зобов'язані керуватися "Правилами визначення платіжності банкнот і монет Національного банку України", затвердженими постановою Правління *Національного банку України від 31.03.1999 р. № 152.*

Грошові білети Національного банку України (далі за текстом — банкноти), щодо справжності яких не виникає жодних сумнівів, повинні прийматись для оплати та обміну організаціями будь-яких форм власності без обмежень, навіть якщо на них є такі пошкодження:

– у будь-якому місці банкноти є плями, написи, надриви, а також ознаки природного зношення, забруднення, але від яких залиши-

лось не менше ніж 3/4 їх початкового розміру та можуть бути прочитані номінал, літери серії та номер;

– порвані, надірвані та склеєні, якщо окремі частини банкноти безперечно належать тій же самій банкноті і на них збереглись серія та номер, якщо місце склеювання не заважає визначити справжність банкноти та номінал.

Банкноти з переліченими дефектами вважаються зношеними і повинні прийматись банками від організацій будь-яких форм власності та фізичних осіб і вилучатись банками з обігу.

Підприємства, установи, організації, товариства не повинні приймати, але банки мають обмінювати такі банкноти, щодо справжності і номіналу яких не виникає сумнівів:

1) Банкноти із загальним водяним знаком, яких залишилось менше ніж 3/4, але більше ніж половина:

– пошкоджені вогнем або водою, у яких відсутня захисна стрічка, але на яких можна прочитати номінал, серію та номер;
– забруднені, пописані;
– склеєні із частин однієї банкноти;
– змінили свій попередній колір під дією вологи, хімікатів тощо.

2) Банкноти з фіксованим водяним знаком, які мають перелічені в попередньому абзаці пошкодження і на яких залишився фіксований водяний знак, незалежно від розміру пошкодженої банкноти.

Ці банкноти є неплатіжними і банки повинні їх обмінювати на платіжні після підтвердження експертом або керівником кас їх справжності.

Банки повинні обмінювати пошкоджені або зношені банкноти на платіжні за таких умов:

– якщо не виникає сумніву у їх справжності;
– якщо видимий номінал;
– якщо відсутня частина банкноти не може бути прийнята для обміну.

Банкноти, які мають невидимі надписи органів внутрішніх справ є неплатіжними, і повинні обмінюватись на платіжні, як зношені, шляхом здавання їх до регіональних управлінь НБУ.

Монети приймаються до платежу й обмінюються у разі, якщо немає жодного сумніву щодо їх справжності і якщо на них збе-

режені зображення малого герба України — ТРИЗУБА та цифра, що вказує її вартість.

Платіжні, але непридатні для обігу монети — деформовані, такі, що були під дією різних реагентів, вогню тощо, здаються до банківських кас і в подальшому вилучаються з обігу.

Монети, на яких зображення номіналу і малого герба України не проглядаються, з отворами, надламані тощо є неплатіжними, не приймаються для оплати і не обмінюються.

Банківські установи мають стежити, щоб гроші, які знаходяться в обігу, були чистими та якісними, і не повинні випускати в обіг порвані, склеєні, облиті фарбою, обгорілі, ті, що мають жирові або чорнильні плями, написи, інші пошкодження та природно зношені, погнуті та пошкоджені монети, а повинні їх відбирати і переводити до категорії зношених.

Банкноти, на яких є ознаки навмисних пошкоджень (із отворами, порізані, списані, зі змитим малюнком), що не дає змоги визначити справжність та номінал, і не мають номера та серії, не приймаються до платежів і не обмінюються банками.

Банкноти та монети, які викликають сумнів щодо справжності або які мають явні ознаки підробки, пред'явнику не повертаються, а підлягають вилученню з видачею пред'явнику довідки про прийняття на експертизу.

Банкноти та монети, які викликають сумнів щодо справжності, надсилаються на експертизу до Департаменту готівково-грошового обігу Національного банку України, а фальшиві та підроблені — до установ МВС на місцях.

Обмін зношених, пошкоджених банкнот та монет на платіжні проводиться банками безкоштовно.

З метою подальшого вдосконалення організації готівкового обігу, зміцнення касової дисципліни, підвищення ефективності контролю за додержанням суб'єктами господарської діяльності встановленого порядку ведення операцій з готівкою у національній валюті, посилення відповідальності за додержання ними норм з регулювання обігу готівки та виконання своїх зобов'язань перед бюджетами і державними цільовими фондами від 12.06.1995 р. № 436/95 було прийнято Указ Президента України "Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки". Ним передбачено, що у разі порушення юридичними особами всіх форм власності, фізичними особами — громадянами України, іноземними гро-

мадянами та особами без громадянства, які є суб'єктами підприємницької діяльності, а також постійними представництвами нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність, норм з регулювання обігу готівки у національній валюті, що встановлюються Національним банком України, до них застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу:

– **за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах** — у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;

– **за неоприбуткування (неповне та/або несвоєчасне) оприбуткування у касах готівки** — у п'ятикратному розмірі неоприбуткованої суми;

– **за витрачання готівки з виручки від реалізації продукції** (робіт, послуг) та інших касових надходжень (крім коштів, отриманих із кас установ банків) на виплати, що пов'язані з оплатою праці (за винятком екстрених (невідкладних) обставин — соціальних виплат громадянам на поховання, допомоги при народженні дитини, одиноким та багатодітним матерям, на лікування в разі хвороби, компенсацій особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи), за наявності податкової заборгованості — в розмірі здійснених виплат;

– **за перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки,** а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів — у розмірі 25 відсотків виданих під звіт сум;

– **за проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа** (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів, — у розмірі сплачених коштів;

– **за використання одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням —** у розмірі витраченої готівки.

Правила організації контролю за додержанням норм з регулювання обігу готівки встановлюються Національним банком України за погодженням з Державною податковою адміністрацією України.

Передбачені вищесказані штрафи в повному обсязі стягуються до державного бюджету в порядку, встановленому законодавством.

Штрафні санкції, передбачені цим Указом, застосовуються органами державної податкової служби на підставі матеріалів проведених ними перевірок і подань державної контрольно-ревізійної служби, фінансових органів та органів Міністерства внутрішніх справ України в установленому законодавством порядку та в розмірах, чинних на день завершення перевірок або на день одержання органами державної податкової служби зазначених подань.

3.2. Облік касових операцій

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

Рахунок 30 "Каса" має такі субрахунки:

301 "Каса в національній валюті";

302 "Каса в іноземній валюті".

За дебетом рахунку 30 "Каса" відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, **за кредитом —** виплата грошових коштів із каси підприємства.

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

Касові операції оформлюються документами, типові форми яких *затверджені наказом Міністерства статистики України від 15.02.96 р. № 51, і* мають застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості і форми власності.

Даним наказом затверджено до використання по обліку касових операцій наступні форми документів:

КО–1 "Прибутковий касовий ордер";

КО–2 "Видатковий касовий ордер";

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

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

КО–4 “Касова книга”;

КО–5 “Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей”.

Приймання готівки касами підприємств проводиться за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою. Про приймання грошей видається квитанція за підписами головного бухгалтера і касира, завірена штампом касира або відбитком касового апарата. На вимогу платника на квитанції поряд із штампом проставляється також і печатка підприємства.

Типову форму прибуткового касового ордера і приклад його оформлення наведено у зразку 3.2.

Видача готівки з кас підприємств проводиться за видатковими касовими ордерами або за належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями (далі — видатковими документами). Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими. До видаткових ордерів можуть долучатися заявки на видачу грошей, рахунки тощо.

Типову форму видаткового касового ордера і приклад його оформлення наведено у зразку 3.3.

У разі, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявках, рахунках і таке інше є дозвільний надпис керівника підприємства, підпис керівника на видаткових касових ордерах не обов’язковий.

Заготівельні організації, у тому числі і організації споживчої кооперації, можуть проводити видачу готівки здавальникам сільськогосподарських продуктів і сировини за відомостями, в яких вказуються їх прізвища, адреси, обсяги зданої продукції і сума виплаченої готівки, що завіряються підписом здавальника, з подальшим складанням (після закінчення робочого дня) загального видаткового касового ордера на всі видані за день суми за заготівельними квитанціями.

У централізованих бухгалтеріях, що обслуговують бюджетні установи, на загальну суму виданої заробітної плати складається один видатковий касовий ордер, дата і номер якого проставляється на кожній платіжній (розрахунково-платіжній) відомості.

Для своєчасного одержання в установі банку необхідної суми готівки клієнт повинен у встановлені банком строки попередити

Зразок 3.2.

ВО "Росток"
(підприємство, організація)

Типова форма № КО–1
Затверджена наказом
Міністату України
від 15.02.96 р. № 51
Код за УКУД

Ідентифікаційний *00547038*
код за ЄДРПОУ

ПРИБУТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата складання		Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Сума	Код цільового призначення		
2	*5.01.08*		*372*		*50–00*			

Прийнято від *Іваненка В.М.*
Підстава *Авансовий звіт №1*
П'ятдесят грн. 00 коп. грн. ___ коп.
(літерами)

Додаток _____.
Головний бухгалтер *= Петренко* .
Одержав касир *= Сидоренко* .

ВИРОБНИЧЕ ОБ'ЄДНАННЯ "РОСТОК" ОТРИМАНО 200__ р. Підпис

Л І Н І Я В І Д Р І З У

ВО "Росток".
(підприємство, організація)

КВИТАНЦІЯ
до прибуткового касового ордера № 2 .

Прийнято від *Іваненка В. М.*

Підстава: *Авансовий звіт № 1*

ВИРОБНИЧЕ ОБ'ЄДНАННЯ
"РОСТОК"
СПЛАЧЕНО
"____" _____ 200__ р.
Підпис _____

П'ятдесят грн. *00* коп.
(літерами)

5 січня 200*8* р.

М. П.

Головний бухгалтер = *Петренко* .
Касир = *Сидоренко* .

Зразок 3.3.

ВО " Росток"
(підприємство, організація)

Типова форма № КО–2
Затверджено наказом Мінстату України
від 15.02.96. р. № 51

Ідентифікаційний код за СДРПОУ *00547038*

Код за УКУД

ВИДАТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата складання		Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Сума	Код цільового призначення	
1	2	3	4	5	6	7	8
2	*5.01.08*		*372*		*250–00*		

Видати *Тимчуку Г. А.*
(прізвище, ім'я, по батькові)

Підстава *Наказ про відрядження №2*

Двісті п'ятдесят грн. 00 коп. грн.
(прописом)

Додаток

Керівник *= Іващенко*

Головний бухгалтер *= Петренко*

Одержав *Двісті п'ятдесят грн. 00 коп.* грн.
(прописом)

" *5* " *січня* *2008* р.

Підпис = *Тимчук*

За *паспортом серії КВ № 340057 виданим Деснянським РВДК м. Київ 11.07.2000 р.*
(найменування, номер, дата та місце видачі документа, який засвідчує особу одержувача)

Видав касир *=Сидоренко*

ВИРОБНИЧЕ ОБ'ЄДНАННЯ "РОСТОК"
СПЛАЧЕНО
" " 200 р.
Підпис

(письмово або усно) установу банку про суму коштів у банкнотах та розмінній монеті, що передбачається для отримання.

У разі видачі окремій особі грошей за видатковим документом, касир вимагає пред'явлення документа, що засвідчує особу одержувача, перевіряє його найменування і номер, ким і коли він виданий. Якщо видатковий документ складений на видачу грошей кільком особам, то одержувачі також пред'являють зазначені документи, які засвідчують їх особу, і розписуються у відповідній графі платіжних документів.

Розписка в одержанні грошей може бути зроблена тільки власноручно у темному кольорі чорнилом або пастою кулькових ручок із зазначенням одержаної суми (гривень — літерами, копійок — цифрами). У разі одержання грошей за відомістю сума літерами не вказується, а лише цифрами.

Видача грошей особам, яких немає в списковому складі підприємства, проводиться за видатковими касовими ордерами, що виписуються окремо на кожну особу, або за окремою відомістю на підставі укладених договорів.

Видача грошей особам, що залучаються на сільськогосподарські і вантажно-розвантажувальні роботи, а також для подолання наслідків стихійного лиха, може проводитися за відомістю. Відомості складаються окремо за кожною організацією, працівники якої були направлені на вказані роботи, і засвідчуються (крім підпису керівника і головного бухгалтера підприємства — організатора робіт) підписом уповноваженого відповідної організації.

Видачу грошей касир проводить тільки особі, вказаній у видатковому документі. **Якщо видача грошей проводиться за дорученням,** оформленим в установленому порядку, в тексті ордера після прізвища, імені та по батькові одержувача грошей бухгалтерією вказується прізвище, ім'я та по батькові особи, якій доручено одержання грошей. **Якщо видача грошей проводиться за відомістю,** перед розписку в одержанні грошей касир робить надпис: **"За дорученням".** Доручення залишається у касира і долучається до видаткового касового ордера або відомості.

У разі видачі грошей особі, що не має змоги через хворобу або з інших поважних причин підписатися особисто, за її письмовим дорученням за неї може підписатися інша особа, але тільки не працівник бухгалтерії або каси цього підприємства. На видатковому касовому ордері вказується найменування, номер, дата і місце видачі документа, що засвідчує особу фактичного одержувача грошей і особу, яка розписалася за отримання грошей.

Оплата праці, виплата допомог через тимчасову непрацездатність, стипендій і премій провадиться касиром за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями без складання видаткового касового ордера на кожного отримувача.

На титульній сторінці платіжної (розрахунково-платіжної) відомості робиться дозвільний надпис про видачу грошей за підписами керівника і головного бухгалтера підприємства або осіб, ними уповноважених, із зазначенням строків видачі грошей і суми літерами.

В аналогічному порядку можуть оформлятися і разові видачі грошей на оплату праці (у разі відпустки, хвороби і таке інше), а також видача депонованих сум і грошей під звіт на витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями, кільком особам.

Разові видачі грошей на оплату праці окремим особам провадяться, як правило, за видатковими касовими ордерами.

Після закінчення встановлених строків оплати праці, виплати допомог через тимчасову непрацездатність, стипендій і премій касир повинен:

а) у платіжній відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено оплату праці, виплату допомоги через тимчасову непрацездатність, стипендій або премій, поставити штамп або зробити відмітку від руки: **"Депоновано"** (див. зразок 5.4)**;**

б) скласти реєстр депонованих сум (див. зразок 5.5)**;**

в) у кінці відомості зробити надпис про фактично виплачену суму і недоодержану суму виплат, які підлягають депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за платіжною відомістю і засвідчити надпис своїм підписом. Якщо гроші видавалися не касиром, а іншою особою, то на відомості додатково робиться надпис: "Гроші за відомістю видавав підпис)". **Видача грошей касиром і роздавальником за однією відомістю забороняється;**

г) записати в касову книгу фактично виплачену суму і проставити на відомості штамп: "Видатковий касовий ордер № ___".

Бухгалтерія робить перевірку зазначок, зроблених касирами у платіжних відомостях, і підрахунок виданих і депонованих за ними сум. Депоновані суми підлягають здаванню до установи банку і на ці суми складається один загальний видатковий касовий ордер.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові документи мають бути заповнені бухгалтерією тільки чорнилом темного кольору, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів та іншими способами, які б забез-

печили збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання документів.

У прибуткових і видаткових касових ордерах зазначається підстава для їх складання і перелічуються додані до них документи. Видача прибуткових касових ордерів і видаткових документів на руки особам, що вносять або одержують гроші, забороняється. **Приймання і видача грошей за касовими ордерами може проводитися тільки в день їх складання**.

Під час одержання прибуткових касових ордерів або видаткових документів касир зобов'язаний перевірити:

а) наявність і справжність на документах підпису головного бухгалтера, а на видатковому документі — дозвільного підпису керівника підприємства або осіб, ним уповноважених;

б) правильність оформлення документів;

в) наявність перелічених у документах додатків.

У разі недотримання хоча б однієї з перелічених вимог касир повертає документи до бухгалтерії для належного оформлення. Прибуткові касові ордери або видаткові документи одразу ж після одержання або видачі за ними грошей підписуються касиром, а долучені до них документи погашаються штампом або надписом "Оплачено" із зазначенням дати (число, місяць, рік).

Прибуткові касові ордери або видаткові документи до передачі у касу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплату заробітної плати, реєструються після її видачі.

Типову форму журналу реєстрації прибуткових та видаткових касових документів, а також порядок його заповнення наведено у зразку 3.4.

Реєстрація прибуткових і видаткових касових документів може здійснюватися з використанням технічних засобів. При цьому в машинограмі "Вкладний аркуш журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів", яка складається за відповідний день, забезпечується також формування даних для обліку руху коштів за цільовим призначенням.

Касові документи, після складання звіту касира та його оброблення в бухгалтерії, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються переплітаються в окремі папки та зберігаються протягом 36 місяців після закінчення календарного року матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язок зберігання до-

Зразок 3.4.

ВО “ Росток ”
(підприємство, організація)

Типова форма № КО–3а
Затверджено
наказом Мінстату України
від 15 лютого 1996. р. № 51

Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ *00547038* .

Код за УКУД

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ПРИБУТКОВИХ ТА ВИДАТКОВИХ КАСОВИХ ДОКУМЕНТІВ

за ***2008*** рік

Прибутковий документ		Сума	Примітка	Видатковий документ		Сума	Примітка
дата	номер			дата	номер		
1	2	3	4	5	6	7	8
5.01	***1***	***12000–00***	***Чек № 145210***	***7.01***	***1***	***8500–00***	***Платіжна відомість № 12***
5.01	***2***	***50–00***	***Іваненко В. М.***	***8.01***	***2***	***250–00***	***Тимчук Г.А.***
6.01	***3***	***300–00***	***Жук В.І.***	***9.01***	***3***	***3500–00***	***Квитанція № 17***
			і т.д.				

кументів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, які передаються під охорону.

Винесення з приміщення, що охороняється, касових документів дозволяється лише в окремих випадках і тільки за письмовим дозволом керівника або головного бухгалтера підприємства. До кінця робочого дня документи мають бути обов'язково повернені. Довідки за касовими документами видаються відповідним органам за їх вимогами у випадках, передбачених чинним законодавством, що підписані керівником і головним бухгалтером.

Касові документи можуть бути вилучені у підприємств за постановою слідчих, судових органів, прокуратури, арбітражного суду, рішенням державної контрольно-ревізійної служби і державної податкової адміністрації.

На місце вилученого справжнього документа підшиваються завірена матеріально відповідальною особою копія вилученого документа, все листування про вилучення документа, протокол вилучення, розписка особи, яка одержала справжній документ або поштова квитанція про надсилання документа тощо.

У разі, якщо вилученню підлягають одночасно кілька касових документів з різними датами одного календарного року, на місце одного з вилучених документів долучається його копія, вимога на вилучення (протокол вилучення і таке інше), а замість останніх — тільки копії з відмітками про місцезнаходження вимоги.

Усі надходження і видачі готівки в національній валюті підприємства враховують у касовій книзі, типова форма якої затверджена наказом *Міністерства статистики України від 15.02.96 р. №51.*

Кожне підприємство, що має касу, веде одну касову книгу, аркуші якої мають бути пронумеровані, прошнуровані і опечатані сургучною або мастичною печаткою. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера цього підприємства.

У разі, якщо підприємства — юридичні особи мають відокремлені підрозділи, які здійснюють касові операції з готівкою з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів та видачею відповідних квитанцій, підписаних і завірених печаткою у встановленому порядку, і розташовані окремо від юридичної особи, то незалежно від того, виділені ці підрозділи на самостійний баланс чи ні, з метою повного врахування здійснюваних касових оборотів вказані підрозділи мають також вести касову книгу, яка оформлюється за взірцем касової книги підприємства і видається цим підрозділам.

Зразок 3.5.

В О " Росток "
(підприємство, організація)

Типова форма № КО–4
Затверджено
наказом Мінстату України
від 15.02.1996. р. № 51

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ ***00547038*** .

Код за УКУД

Каса за " ***1*** " ***березня*** 200***8*** р.

Аркуш ***23*** .

Номер документа	Від кого отримано або кому видано	Номер кореспондуючого рахунку	Прибуток	Видаток
1	2	3	4	5
	Залишок на початок дня		***700–00***	х
47	***Чек № 210467***	***31***	***5000–00***	
48	***Іваненко В.М.***	***37***	***80–70***	
49	***Трохимов С.М.***	***36***	***150–40***	
50	***Ткаченко В.П.***	***37***	***47–30***	
22	***Степаненко Т.Т.***	***37***		***120–00***
23	***Тимчук Г.А.***	***37***		***510–00***
24	***Платіжна відомість №2***	***66***		***4750–60***
...	і т.д.	***...***	***...***	***...***
	Разом за день		***5278–40***	***5380–60***
	Залишок на кінець дня		***597–80***	х
	у тому числі на зарплату			х

Касир ***= Сидоренко***

Запис у касовій книзі перевірив та документи у кількості ***чотири*** (прописом) прибуткових та ***три*** (прописом) видаткових одержав

Бухгалтер ***= Петренко***

Записи в касовій книзі проводяться у двох примірниках через копіювальний папір кульковою ручкою або чорнилом темного кольору.

Типову форму касової книги, а також приклад її заповнення наведено у зразку 3.5.

Кожний аркуш касової книги складається з двох рівних частин: одна з них (з горизонтальним лінюванням) заповнюється касиром як перший примірник та залишається у книзі, друга (без горизонтального лінювання) заповнюється з лицьового та зворотного боку

через копіювальний папір і як звіт касира є відривною частиною аркуша. Перші та другі примірники аркушів нумеруються однаковими номерами.

Записи касових операцій починаються на лицьовому боці невідривної частини аркуша (після рядка "Залишок на початок дня").

Спочатку аркуш згинають по лінії відрізу, підкладаючи відривну частину аркуша під частину, яка залишається у книзі. Для ведення записів після "Перенос" відривну частину аркуша накладають на лицьовий бік невідривної частини та продовжують записи по горизонтальному лініюванню зворотного боку невідривної частини аркуша.

Бланк звіту до кінця операцій за день не відривається.

Підчистки та невмотивовані виправлення в касовій книзі забороняються. Зроблені виправлення завіряються підписами касира, а також головного бухгалтера підприємства або особи, що його заміщує.

Записи в касову книгу проводяться касиром відразу після одержання або видачі грошей за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом. Щодня в кінці робочого дня касир підбиває підсумки операцій за день, виводить залишок грошей у касі на наступне число і передає до бухгалтерії як звіт касира другий відривний аркуш (копію записів у касовій книзі за день) з прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під розписку в касовій книзі.

Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера підприємства.

Видача грошей з каси, не підтверджена розпискою одержувача у видатковому документі, на вмотивування залишку готівки в касі не приймається. Ця сума вважається нестачею і стягується з касира. Готівка, не виправдана прибутковими касовими ордерами, вважається надлишком каси і зараховується в дохід підприємства.

При наявності на підприємстві кількох касирів, старший касир перед початком робочого дня видає іншим касирам авансом необхідну для видаткових операцій суму готівки під розписку в книзі обліку прийнятих і виданих касиром грошей. Касири в кінці робочого дня зобов'язані скласти звіт перед старшим касиром в одержанні авансу і грошей, прийнятих за прибутковими документами, і здати залишок готівки і касові документи за проведеними операціями старшому касиру під розписку в книзі обліку прийнятих і виданих касиром грошей, типову форму і порядок заповнення якої наведено у зразку 3.6.

Зразок 3.6.

ВО "Росток" .
(підприємство, організація)

Типова форма № КО–5
Затверджена
наказом Мінстату України
від 15 лютого 1996 р. № 5

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ *00547038*

Код за УКУД _____.

КНИГА ОБЛІКУ ПРИЙНЯТИХ ТА ВИДАНИХ КАСИРОМ ГРОШЕЙ

Степаненко Олена Григорівна

Дата	Залишок готівки у касира на початок дня	Видано касиру (сума цифрами і прописом)	Розписка касира про одержання грошей	Отримано за день за прибутковими операціями	Здано касиром старшому касиру			Розписка старшого касира про одержання готівки та сплачених документів	Залишок готівки на кінець дня
					готівкою	сплаченими документами	разом (сума цифрами та прописом)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5.02.08	*0–00*	*300–00 Триста грн. 00 коп.*	*= Степанено*	*615–40*	*700–00*	–	*700–00 Сімсот грн. 00 коп.*	*= Сидоренко*	*0-00*
6.02.08	*0-00*	*200–00 Двісті грн. 00 коп.*	*= Степанено*	*2400–00*	*2400–00*	–	*2400–00 Дві тисячі чотириста грн. 00 коп.*	*= Сидоренко*	*0-00*
7.02.08	*0-00*	*170-00 Сто сімдесят грн. 00 коп.*	*= Степанено*	*40–00*	*100–00*	–	*100–00 Сто грн. 00 коп.*	*= Сидоренко*	*0-00*
і т. д.									

За аванси, одержані для оплати праці і виплати стипендій, касир зобов'язаний скласти звіт в строк, вказаний у платіжній відомості для їх виплати. До закінчення цього строку касири зобов'язані щоденно здавати в касу залишки готівки, не виданої за платіжними відомостями. Ці гроші здаються в опечатаних касирами сумках, пакетах тощо старшому касиру під розписку з зазначенням оголошеної суми.

За наявності на підприємстві тільки одного касира, облік прийнятих і виданих грошей ведеться цим касиром.

Підприємства торгівлі та сфери обслуговування населення при здійсненні касових операцій з готівкою повинні забезпечувати постійну наявність в своїх касах розмінної монети різних номіналів.

Невидача громадянам здачі через відсутність або недостатню наявність розмінної монети на цих підприємствах протягом робочого дня є порушення касової дисципліни, за що до винних осіб вищезазначених підприємств можуть застосовуватися штрафні санкції, передбачені Кодексом України про адміністративні правопорушення.

У разі здійснення торгівлі продукцією або роботами (послугами) з використанням торговельних автоматів або іншого подібного обладнання (що не передбачає наявності касового апарата, контрольованого уповноваженою на це фізичною особою), останні повинні бути оснащені електронним лічильником кількості розмінної монети, яка надходить до автомата, безкінечної дії із зростаючим підсумком. Лічильник опломбовується працівником місцевих органів податкової адміністрації. У міру накопичення автоматом грошової виручки відповідними працівниками торговельного чи іншого підприємства проводиться виймання готівки з подальшим відображенням у касовій книзі показників електронного лічильника і фактичної наявності готівки.

По факту отримання від касира касового звіту бухгалтер узагальнює в ньому наведені суми, що ідуть під одними бухгалтерськими рахунками і переносить обороти по дебету і кредиту 30 рахунку у журнал ордер № 1 і відомість 1.1. при журнально-ордерній формі обліку, а при спрощеній формі обліку у розділ І Відомісті 1-М (див. дод. А 1). Із вказаних облікових регістрів узагальнені дані в подальшому переносяться в Головну книгу і у Баланс.

Схему документообігу касових операцій можна представити за допомогою рис. 3.1.

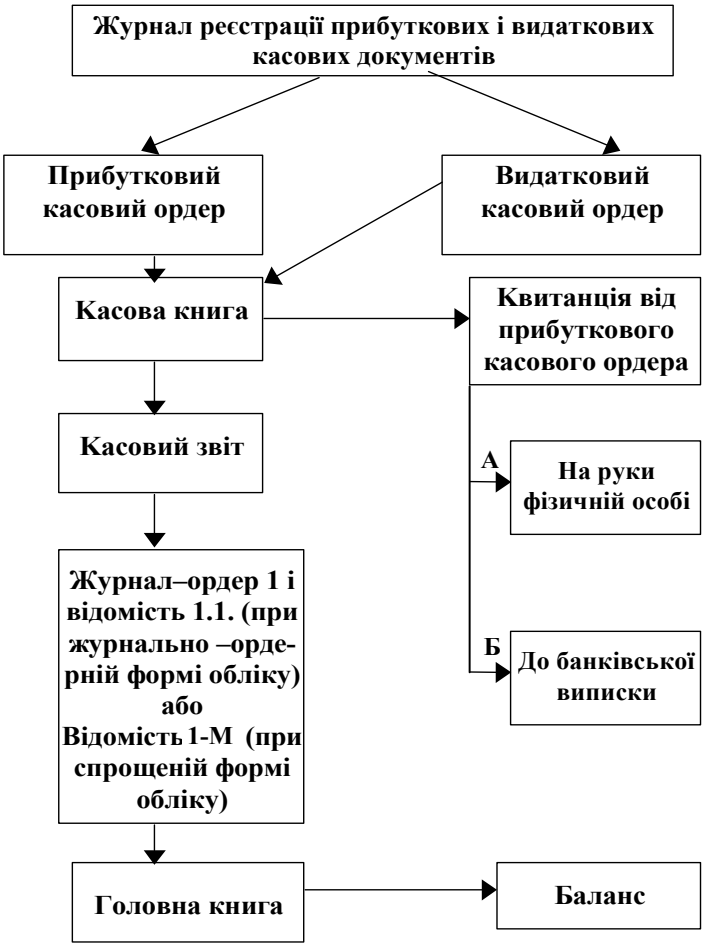

Рис. 3.1. Схема документообігу касових операцій.

Відповідно до Закону України "Про застосування електронних контрольно–касових апаратів і товарно–касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" № 265/95 — ВР від 06.07.1995 р. (із змінами та доповненнями) передбачено, що застосування електронних контрольно–касових апаратів та комп'ютерних систем є обов'язковим для підприємств, установ і організацій усіх форм власності, а також фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють розрахунки із споживача-

ми у сфері торгівлі громадського харчування та послуг за готівку та виконують купівлю–продаж готівкової іноземної валюти.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку касових операцій наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку касових операцій

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отримано у касу гроші із розрахункового рахунку	30 “Каса”	31 “Рахунки в банках”
2.	Погашено заборгованість покупця по векселю шляхом внесення готівки в касу	30 “Каса”	34 “Короткострокові векселі одержані”
3.	Надійшла до каси заборгованість покупців за продукцію, роботи, послуги	30 “Каса”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
4.	Внесено до каси невідшкодовані підзвітні суми працівником підприємства	30 “Каса”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
5.	Внесено до каси гроші працівником з метою відшкодування завданих збитків	30 “Каса”	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”
6.	Внесено засновниками до каси підприємства готівку в рахунок їх внесків до Статутного капіталу	30 “Каса”	46 “Неоплачений капітал”
7.	Одержано до каси довгострокову та короткострокову позики	30 “Каса”	50 “Довгострокові позики” 60 “Короткострокові позики”
8.	Повернуто до каси передоплату, яку було здійснено на адресу постачальника	30 “Каса”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
9.	Повернуто до каси помилково видану заробітну плату	30 “Каса”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
10.	Надійшла у касу готівка від реалізації продукції, робіт та послуг підприємства	30 “Каса”	70 “Доходи від реалізації”

Продовження таблиці 3.1.

1	2	3	4
11.	Надійшли у касу гроші від реалізації оборотних активів, а також пені, штрафи, неустойки в результаті невиконання іншими підприємствами договірних зобов'язань	30 "Каса"	71 "Інший операційний дохід"
12.	Одержано до каси готівкою дивіденди за цінними паперами	30 "Каса"	73 "Інші фінансові доходи"
13.	Одержано до каси готівку від реалізації необоротних активів	30 "Каса"	74 "Інші доходи"
14.	Відображено доходи від надзвичайних подій шляхом внесення готівки до каси	30 "Каса"	75 "Надзвичайні доходи"
15.	Одержано до каси страховика готівку від страхувальників	30 "Каса"	76 "Страхові платежі"
16.	Придбано за готівку цінні папери інших підприємств	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	30 "Каса"
17.	Внесено готівку із каси на розрахунковий рахунок	31 "Рахунки в банках"	30 "Каса"
18.	Видано з каси готівку на відрядження	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	30 "Каса"
19.	Здійснено річну передоплату за переодичні видання	39 "Витрати майбутніх періодів"	30 "Каса"
20.	Викуплено підприємством у акціонерів акції власної емісії	45 "Вилучений капітал"	30 "Каса"
21.	Повернуто готівкою довгострокову і короткострокову позики	50 "Довгострокові позики" 60 "Короткострокові позики"	30 "Каса"
22.	Оплачено готівкою із каси заборгованість по виданих довгостроковому і короткостроковому векселях	51 "Довгострокові векселі видані" 62 "Короткострокові векселі видані"	30 "Каса"
23.	Здійснено розрахунки із постачальниками готівкою із каси	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	30 "Каса"

Продовження таблиці 3.1.

1	2	3	4
24.	Проведено розрахунки із фондами соціального спрямування готівкою із каси	65 “Розрахунки за страхуванням”	30 “Каса”
25.	Виплачено із каси заробітну плату працівникам підприємства	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”	30 “Каса”
26.	Виплачено дивіденди власникам цінних паперів підприємства	67 “Розрахунки з учасниками”	30 “Каса”
27.	Проведено розрахунки з іншими кредиторами готівкою із каси	68 “Розрахунки за іншими операціями”	30 “Каса”
28.	Повернуто страхувальнику страхові платежі за умови припинення дії договору страхування	76 “Страхові платежі”	30 “Каса”
29.	Сплачено готівкою із каси визнані штрафи, пені, неустойки	94 “Інші витрати операційної діяльності”	30 “Каса”
30.	Сплачено готівкою із каси відсотки за користування кредитом	95 “Фінансові витрати”	30 “Каса”
31.	Здійснено виплату готівкою із каси страхових сум та страхових відшкодувань	904 “Страхові виплати”	30 “Каса”
32.	Відображено втрати від стихійного лиха	99 “Надзвичайні витрати”	30 “Каса”

3.3. Інвентаризація каси

При інвентаризації каси на підприємствах, організаціях та установах треба керуватися “Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні”, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637.

У строки, встановлені керівником підприємства, але не рідше одного разу на квартал, на кожному підприємстві проводиться

інвентаризація каси з покупюрним перерахуванням усіх грошей і перевіркою інших цінностей, що знаходяться в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку по касовій книзі. Для проведення інвентаризації каси наказом керівника підприємства призначається комісія, яка складає акт. У разі виявлення в процесі інвентаризації нестачі або лишку цінностей в касі в акті вказується сума нестачі або лишку і обставини їх виникнення. Форма акта інвентаризації наявності коштів наведена у зразку 3.7.

На зворотній стороні акта у випадку лишків або нестач робиться пояснення даної розбіжності і завіряється підписом матеріально відповідальної особи. Нижче зазначається рішення керівництва щодо висновків проведеної інвентаризації.

Акт складається у двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою.

Один примірник акта передається до бухгалтерії підприємства (організації), **другий** — залишається у матеріально відповідальної особи.

У разі зміни матеріально відповідальних осіб акт складається у трьох примірниках (для матеріально відповідальної особи, яка здала цінності, матеріально відповідальної особи, яка прийняла цінності, і бухгалтерії).

Засновники підприємств, вищестоящі організації (у разі їх наявності), а також аудитори (аудиторські фірми) відповідно до укладених угод під час проведення документальних ревізій на всіх підвідомчих підприємствах в обов'язковому порядку проводять ревізію каси і перевіряють дотримання касової дисципліни. Під час проведення ревізій особлива увага має приділятися питанню забезпечення схоронності грошей і цінностей.

У господарських товариствах, де це передбачено їх статутом, такі ревізії проводяться ревізійними комісіями.

Особи, звинувачені в порушенні касової дисципліни, притягуються до відповідальності у встановленому чинним законодавством порядку.

Виявлені при інвентаризації розходження між фактичними залишками грошових коштів і інших цінностей, що знаходяться у касі, з даними бухгалтерського обліку **регулюються в наступному порядку**:

– грошові кошти та інші цінності, які виявлені в надлишку, підлягають оприбутковуванню та зарахуванню відповідно на

Зразок 3.7.

ВО "Росток" .
підприємство, організація

Структурний підрозділ (цех) _____ _____ .

АКТ № *1* .
ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ НАЯВНОСТІ КОШТІВ

що знаходяться ***в касі*** . " ***25*** " ***березня*** 200***8*** р.

РОЗПИСКА

Цим засвідчую, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи на кошти, здані до бухгалтерії, і всі кошти, що надійшли під мою відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками.

Матеріально відповідальна особа

Касир посада ***Сидоренко М.К.*** призвище, ім'я, по батькові = ***Сидоренко*** підпис

На підставі наказу (розпорядження) від " ***25*** " ***березня*** 200***8*** р. № ***15*** .
проведена інвентаризація коштів за станом на " ***25*** " ***березня*** 200***8*** р.

Під час інвентаризації встановлено такий обсяг цінностей:

1) готівки ***2489 грн. 70 коп.*** .
2) поштових марок _____ ***немає*** _____ грн.____коп.
3) _____ _____ грн.____коп.
4) _____ _____ грн.____коп.

Підсумок фактичної наявності ***2489*** грн. ***70*** коп.

Дві тисячі чотириста вісімдесят дев'ять грн. 70 коп.
словами

За обліковими даними ***2489*** грн. ***70*** коп.

Підсумки інвентаризації: надлишок ***немає*** нестача ***немає*** .

Останні номери касових ордерів:

прибуткового № ***47*** видаткового № ***68*** .

Голова комісії

Заст. директора посада = ***Петренко*** підпис ***Петренко М.Т.*** призвище, ім'я, по батькові .

Члени комісії

Бухгалтер посада = ***Степаненко*** підпис ***Степаненко Т.Т.*** призвище, ім'я, по батькові .

Керівник цеху №1 посада = ***Жук*** підпис ***Жук В.І.*** призвище, ім'я, по батькові .

Секретар посада = ***Трохимов*** підпис ***Трохимов С.М.*** призвище, ім'я, по батькові .

Підтверджую, що кошти, перелічені в акті, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні.

Матеріально відповідальна особа = ***Сидоренко***

" ***25*** " ***березня*** 200***8*** р

збільшення доходу підприємства з подальшим встановленням причин виникнення надлишків і винних у цьому осіб;

– недостачі грошових коштів і інших цінностей, які виявлені при інвентаризації каси, стягуються з матеріально-відповідальних осіб, а за умов, коли винні не встановлені або у стягнені винних осіб відмовлено судом, зараховуються до витрат підприємства.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків, яка здійснюється за результатами проведення інвентаризації грошових коштів та інших цінностей, що знаходяться у касі підприємства, представлено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків за результатами інвентаризації каси

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Виявлено надлишки грошових коштів в результаті інвентаризації	30 “Каса”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”
2.	Відображено суму нестачі грошових коштів у касі, яку не відшкодовує матеріально-відповідальна особа	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	30 “Каса”
3.	Відображено суму, яка підлягає відшкодуванню винною особою	375 “Розрахунки за відшкодуванням заданих збитків”	30 “Каса”
4.	Внесено до каси суму недостачі грошових коштів матеріально-відповідальною особою	30 “Каса”	375 “Розрахунки за відшкодуванням заданих збитків”

3.4. Порядок відкриття і закриття рахунків в установах банків

Відкриття рахунків

З метою забезпечення зберігання грошових коштів, а також здійснення банківських розрахунків як із юридичними, так і фізичними особами, підприємства відкривають рахунки в установах банків. Основними нормативно–правовими документами, які врегульовують дане питання є Закон України "Про банки і банківську діяльність" від 20.03.1991 р. № 872–XII, а також нормативний акт НБУ "Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах" від 12.11.2003 р. № 492.

Інструкція регулює правовідносини, що виникають при відкритті клієнтам банків поточних, депозитних (вкладних) рахунків у національній та іноземній валюті, а також поточних бюджетних рахунків у національній валюті України.

Банки відкривають рахунки зареєстрованим в установленому чинним законодавством порядку юридичним особам та фізичним особам-суб'єктам підприємницької діяльності (далі — підприємства), філіям, представництвам, відділенням та іншим відокремленим підрозділам підприємств, у тому числі структурним підрозділам, виділеним у процесі приватизації (далі — відокремлені підрозділи), виборчим фондам (політичних партій, виборчих блоків партій та кандидатів у депутати), представництвам юридичних осіб-нерезидентів, іноземним інвесторам, фізичним особам на умовах, викладених в договорі між установою банку і власником рахунку.

Рахунки для зберігання грошових коштів і здійснення усіх видів банківських операцій відкриваються у будь-яких банках України за вибором клієнта і за згодою цих банків.

Поточні рахунки відкриваються підприємствам усіх видів та форм власності, їх відокремленим підрозділам, а також фізичним особам — суб'єктам підприємницької діяльності для зберігання грошових коштів та здійснення усіх видів операцій за цими рахунками відповідно до чинного законодавства України.

Поточні бюджетні рахунки відкриваються підприємствам, установам, організаціям, які утримуються за рахунок бюджетів.

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

а) заяву на відкриття рахунку встановленого зразка, яка представлена у зразку 3.8.

Зразок 3.8.

ЗАЯВА
НА ВІДКРИТТЯ РАХУНКІВ

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ
Ідентифікаційний номер ДРФО
00547038

Найменування установи банку
Акціонерний комерційний банк "Пріоритет".

Найменування підприємства
Виробниче об'єднання "Росток".
(повна і точна назва)

Просимо відкрити
поточний.
(поточний, бюджетний та ін. рахунки)

рахунок на підставі Інструкції Національного банку України про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті, що має для нас обов'язкову силу, із змістом цієї Інструкції ознайомлені. В інших установах банків рахунку
не маємо.
не маємо, маємо (вказати номери рахунків та в яких установах банків відкриті)

Керівник ***Директор*** ***= Іваненко*** ***Іваненко В. М.***.
(посада) (підпис) (прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер ***= Петренко*** ***Петренко М.П.***.
(посада) (підпис) (прізвище, ініціали)

" 5 " січня 200***8*** р.

М.П.

Відмітки банку

Відкрити
_____рахунок
(поточний, бюджетний та ін. рахунки)

Дозволяю

Керівник _____.
(підпис)

Дата відкриття рахунку
" " _____ 200__ р.

Документи на оформлення відкриття рахунку та здійснення операцій за рахунком перевірив:

№ бал. рахунку	№ особов. рахунку

Головний бухгалтер _____
(підпис)

Заяву підписує керівник та головний бухгалтер підприємства. Якщо в штаті немає посади головного бухгалтера чи іншої службової особи, на яку покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та звітності, то заяву підписує лише керівник;

б) копію свідоцтва про державну реєстрацію в органі виконавчої влади, іншому органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, засвідчену нотаріально чи органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію (крім бюджетних установ та організацій);

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

Установи та організації, які діють на підставі законів, статути (положення) не подають;

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

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

е) довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України. В обов'язковому порядку в зазначеній довідці має бути вказана установа банку. Уповноважений працівник банку, який приймає документи на відкриття рахунку, зобов'язаний відповідним чином оформити відривну частину довідки та повернути її клієнту для подання до органів Пенсійного фонду України.

є) копію довідки про внесення підприємства до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, що видав довідку;

ж) копію страхового свідоцтва, що підтверджує реєстрацію підприємства у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України як платника соціальних страхових внесків, засвідчену нотаріально або органом, що його видав, чи уповноваженим працівником банку.

Якщо в цій установі банку відкрито поточний рахунок клієнта, то бюджетний рахунок відкривається на підставі заяви на відкриття бюджетного рахунку. Надання вищезазначених документів у цьому випадку не вимагається. У разі ненадходження коштів з бю-

джету протягом року зазначені рахунки закриваються у порядку, передбаченому чинним законодавством.

Усі юридичні особи незалежно від форм власності та їх відокремлені підрозділи **подають Картку із зразками підписів та відбитком печатки** (див. зразок 3.9)**.** У картку включаються зразки підписів осіб, яким відповідно до чинного законодавства та установчих документів підприємства надано право розпоряджання рахунком і підписання розрахункових документів.

Право першого підпису належить керівнику підприємства, якому відкривається рахунок, а також відповідним службовим особам, уповноваженим керівником.

Право другого підпису належить головному бухгалтеру, а в разі відсутності такої посади — особі, що користується правами головного бухгалтера, або службовій особі, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку та звітності, та відповідним службовим особам, уповноваженим керівником.

Право першого підпису не може бути надано головному бухгалтеру та іншим особам, які мають право другого підпису.

Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису.

За рахунками юридичних осіб, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями, право другого підпису належить головному бухгалтеру централізованої бухгалтерії та особам, ним уповноваженим.

За рахунками юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, у штаті яких відсутні особи, яким може бути надане право другого підпису, а також підприємців без створення юридичної особи, в установу банку подається засвідчена відповідно до вимог картка із зразками підписів осіб, яким належить право першого підпису. У разі відкриття поточного рахунку бюджетній організації, в штаті якої немає рахівника або іншого працівника, на якого можна покласти ведення бухгалтерського обліку, в картку із зразками підписів та відбитком печатки включається тільки зразок підпису керівника. В цьому разі вищестоящий орган, засвідчуючи картку, робить відмітку в графі, що призначена для зазначення посади, прізвища, підписів осіб, які мають право другого підпису, про відсутність у штаті працівників, яким може бути надано право другого підпису.

У картку із зразками підписів та відбитком печатки обов'язково включається зразок відбитка наданої підприємствам та їх відособленим підрозділам печатки. Печатки підприємств — суб'єктів підприємницької діяльності та їх відокремлених підрозділів мають містити їх ідентифікаційні коди. Використання печаток, призначених для спеціальних цілей, наприклад, "для пакетів", "для перепусток", є неприпустимим.

Зразок 3.9.

КАРТКА

ІЗ ЗРАЗКАМИ ПІДПИСІВ ТА ВІДБИТКОМ ПЕЧАТКИ

Власник рахунку ***Виробниче об'єднання «Росток»***
(повна назва)

Адреса ***м. Київ вул. Ростова , 9***

тел. № ***8 7 5 4 4 9 3***

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ Ідентифікаційний номер ДРФО
00547038

ВІДМІТКА БАНКУ

Дозвіл на прийняття зразків підписів

Головний бухгалтер (чи його заступник)

(Підпис)

"___" _____ 200__р.

Назва вищестоящої організації _____
(міністерство, відомство,

центральна кооперативна чи громадська організація)

Коди

ІНШІ ВІДМІТКИ

Назва установи банку ***Акціонерний комерційний банк «Пріоритет»***

Місцезнаходження установи банку:
м. Київ, вул. Рахувальників, 10

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

Чеки та інші розпорядження за рахунком ***26003404705507*** просимо вважати дійсними у разі наявності на них одного першого і одного другого підписів

Продовження зразку 3.9. **Зворотна сторона картки**

Виробниче об'єднання «Росток»
(найменування власника рахунку)

Рахунок № *26003404705507*

Зразок печатки

Посада	Прізвище, ім'я та по батькові	Зразок підпису
Перший підпис *Директор*	*Іваненко*	*= Іваненко*
	Володимир	
	Миколайович	
Другий підпис *Головний бухгалтер*	*Петренко*	*= Петренко*
	Михайло	
	Петрович	

Виробниче об'єднання РОСТОК

Місце для печатки вищестоящої організації, що засвідчила повноваження та підписи

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

Головний бухгалтер _____

Повноваження та підписи керівника та головного бухгалтера які діють відповідно до Статуту (Положення) засвідчую

_____
(посада і підпис керівника чи заступника керівника вищестоящої організації)

Посвідчувальний напис нотаріуса (форма № 52)
«5» січня 2008 р. Я, державний (приватний) нотаріус *Савенко Петро Петрович*
(прізвище, ініціали)

нотаріальної контори (округ) *Дніпровський*
засвідчую справжність підпису *Директора виробни-*
(посада, найменування
чого об'єднання «Росток» Іваненка В. М.
юридичної особи, прізвище, ім'я, по батькові, представника)
та головного бухгалтера Петренка М.П.
який зроблено в моїй присутності. Особу представника встановлено, повноваження його перевірено.

№ 15 Нотаріальна контора м. Дніпро

Зареєстровано в реєстрі за № *34405*
Стягнуто *П'ятдесят грн.00 коп.*
(державного мита, плати)
Державний (приватний) нотаріус *= Савенко*
печатка (підпис)

Видані грошові чеки					
дата	з №	до №	дата	з №	до №

Картка із зразками підписів та відбитком печатки має бути засвідчена підписом керівника чи заступника керівника вищестоящого органу та печаткою вищестоящого органу або нотаріально, а в населених пунктах, де немає нотаріальних контор чи приватних нотаріусів, — сільською, селищною, районною, міською Радою. У разі заміни чи доповнення хоча б одного з підписів подається нова картка із зразками підписів усіх осіб, які мають право першого чи другого підпису.

У разі тимчасового надання особі права першого чи другого підпису, а також у разі тимчасової заміни однієї з осіб, уповноважених керівником чи головним бухгалтером відповідно, нова картка не складається, а додатково подається картка тільки із зразком підпису тимчасово уповноваженої особи із зазначенням строку її дії та копія відповідного документа (протоколу, наказу та інше), що підтверджує ці повноваження.

Ця тимчасова картка підписується керівником та головним бухгалтером, засвідчується відбитком печатки і додаткового засвідчення не потребує.

Картка із зразками підписів та відбитком печатки подається в установу банку в двох примірниках. Додаткові примірники можуть бути затребувані від власників рахунків, які мають у цій установі банку більше одного рахунку, якщо це потрібно за умовами розміщення операційних підрозділів установ банку. При цьому додаткові примірники засвідчуються головним бухгалтером установи банку або його заступником після звірення з основним примірником картки. Такі додаткові примірники карток засвідчення вищестоящим органом чи нотаріусом не потребують.

Картка із зразками підписів та відбитком печатки нерезидента може бути засвідчена нотаріусом іноземної держави та легалізована в консульській установі України, при цьому застосовується форма посвідчувального напису нотаріуса іноземної держави.

При відкритті рахунку для формування статутного фонду господарського товариства подається: рішення засновників про визначення особи, якій надається право розпорядчого підпису при проведенні грошових операцій за рахунком, яке оформлюється у вигляді довіреності, засвідченої нотаріально (якщо хоча б одним із засновників є фізична особа); копія установчого договору, засвідчена нотаріально (якщо засновником є фізична особа); заява про відкриття рахунку, підписана уповноваженою засновниками особою; картка із зразком підпису особи, якій засновниками надано право розпорядчого підпису, засвідчена уповноваженим працівником банку.

Кошти на цей рахунок перераховуються засновниками, учасниками для формування статутного фонду господарського товариства до його реєстрації як юридичної особи. Цей рахунок починає функціонувати як поточний тільки після одержання банком документів щодо реєстрації господарського товариства в установленому порядку. У разі відмови в реєстрації господарського товариства або в інших випадках, передбачених чинним законодавством України, кошти повертаються засновникам, учасникам, а рахунок закривається.

Для відкриття поточного рахунку в іноземній валюті підприємство — резидент подає уповноваженому банку документи, які передбачені при відкритті поточного рахунку у національній валюті.

Якщо поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в тому самому банку, де відкрито поточний рахунок у національній валюті, то надання пакета документів, не обов'язкове (крім заяви про відкриття рахунку та картки із зразками підписів і відбитком печатки).

Закриття рахунків

Під час реорганізації підприємства (злиття, приєднання, поділу, перетворення), а також у разі проведення перереєстрації суб'єкта підприємницької діяльності, викликаної зміною його назви, організаційно-правової форми, форми власності, **рахунок закривається.**

У разі ліквідації підприємства для проведення ліквідаційної процедури використовується один поточний рахунок підприємства, що ліквідовується, визначений ліквідатором (ліквідаційною комісією). Для цього до банку подаються рішення про ліквідацію підприємства і нотаріально засвідчена картка із зразками підписів ліквідатора (уповноважених членів ліквідаційної комісії) і відбитком печатки підприємства, що ліквідовується. Інші рахунки, виявлені при проведенні ліквідаційної процедури, підлягають закриттю ліквідатором (ліквідаційною комісією).

Поточні рахунки закриваються в установах банку:

а) на підставі заяви власника рахунку;

б) на підставі рішення органу, на який законом покладено функції щодо ліквідації або реорганізації підприємства;

в) на підставі відповідного рішення суду або господарського суду про ліквідацію підприємства;

г) на інших підставах, передбачених чинним законодавством України чи договором між установою банку та власником рахунку.

Зразок 3.10.

ЗАЯВА
ПРО ЗАКРИТТЯ РАХУНКУ

Найменування установи банку ***АКБ "Пріоритет"***.

Найменування підприємства ***Виробниче об'єднання "Росток".***
(повна і точна назва)

Просимо закрити рахунок ***поточний*** (вид рахунку) ***№ 26003404705507*** (номер рахунку),

залишок коштів перерахувати на рахунок ***26008250347112*** (номер рахунку),

відкритий у ***АКБ "Еліт – інвест" МФО 630027***
(назва установи банку)

Керівник ***Директор*** (посада) ***= Іваненко*** (підпис) ***Іваненко В.М.*** (прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер ***= Петренко*** (підпис) ***Петренко М.П.*** (прізвище, ініціали)

Дата заповнення заяви:
" ***15*** " ***квітня*** 200***8*** р.

М.П.

Виробниче об'єднання РОСТОК

Відмітки банку

1. Дата, час отримання банком заяви "__" ____200_р. о ___ год.
2. Залишок коштів на рахунку за станом
   на дату отримання банком заяви _____грн. ____коп.
3. Дата перерахування залишку "__" _____ 200_ р.
4. Дата закриття рахунку "__" _____ 200_ р.

Головний бухгалтер = _____
(підпис)

Закриття поточного рахунку за бажанням власника здійснюється на підставі його заяви. (див. зразок 3.10.).

За наявності коштів на рахунку банк здійснює завершальні операції за рахунком (з виконання платіжних вимог на примусове списання (стягнення) коштів, виплати коштів готівкою, перерахування залишку коштів на підставі платіжного доручення на інший рахунок підприємства, зазначений у заяві тощо). При цьому датою закриття рахунку вважається наступний після проведення останньої операції за цим рахунком день.

Якщо на рахунку власника немає залишку коштів, а заява подана в операційний час банку, то датою закриття рахунку є день отримання банком цієї заяви.

У день закриття рахунку банк зобов'язаний видати клієнту довідку про закриття рахунку. Справа з юридичного оформлення рахунку залишається в установі банку.

Операції на рахунках в установах банків можуть бути тимчасово припинені на підставі рішення державних податкових, судових, правоохоронних та інших органів, якщо це передбачено законодавчими актами України. У разі тимчасового припинення операцій на рахунках такі рахунки не закриваються до отримання повідомлення відповідного органу про відміну рішень про припинення операцій на рахунках.

У разі закриття поточного або депозитного рахунку суб'єкта підприємницької діяльності установа банку протягом трьох робочих днів повідомляє про це податковий орган. Повідомлення про закриття рахунку надсилається електронною поштою Національного банку України з використанням засобів захисту інформації Національного банку України.

3.5. Оформлення розрахункових документів та приймання їх установами банків

Нормативним документом, який врегульовує питання оформлення розрахункових документів та їх приймання установами банків є Інструкція "Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України", яка затверджена Постановою Національного банку України від 02.08.1996 р. № 204 з подальшими змінами і доповненням.

Зазначеним нормативним документом визначено, що розрахункові документи, які подаються клієнтами в банк у паперовій формі, мають відповідати вимогам установлених стандартів та вміщувати (залежно від їх форми) **такі реквізити:**

а) назву документа;

б) номер документа, число, місяць, рік його виписки. Число та рік вказуються цифрами, місяць — літерами. На розрахункових документах, які заповнюються за допомогою технічних засобів, допускається зазначення місяця цифрами (01–12);

в) назви та коди (номери) платника й одержувача коштів: повна назва або її офіційне скорочення, які відповідають зареєстрованим в установчих документах, ідентифікаційні коди за Єдиним державним реєстром підприємств і організацій України (далі за текстом — код);

г) назви банків платника та одержувача, їх місцезнаходження та умовні номери за МФО (код банку).

д) суму платежу цифрами та літерами. При зазначенні суми цифрами розділовим знаком є кома, а цифрами проставляється як сума у цілих гривнях, так і сума копійок. **Наприклад:** 123,45. При зазначенні суми літерами перше слово починається з великої літери, назва грошової одиниці вказується у скороченій формі, а сума копійок — цифрами. **Наприклад:** Двадцять одна грн. 78 коп. Якщо сума складається тільки з копійок, то обов'язковим є написання слів "Нуль грн.", а у разі відсутності в сумі копійок обов'язковим є написання слів "00 коп.";

е) призначення платежу: назву товару (виконаних робіт, наданих послуг), посилання на документ, на підставі якого здійснюється операція (договір, рахунок, товарно-транспортний документ та інше), із зазначенням його номера й дати, назви і відповідної статті закону, якою передбачено безспірне списання (стягнення) коштів, тощо.

Замість назви товару може зазначатись його кодове (умовне) значення.

Якщо платник або одержувач платежу (або вони разом) є особами, які відповідно до чинного законодавства України визнаються нерезидентами, то реквізит "Призначення платежу" обов'язково має додатково вміщувати дані про зміст операції, за якою здійснюється рух коштів, а також код країни, в якій одержувач платежу зареєстрований як юридична особа (для фізичних осіб — країна постійного проживання). Ці дані мають бути відображені у вигляді семизначного коду, що утворюється таким чином: перші чотири знаки — код операції за стандартною класифікацією платіжного балансу, останні три знаки — код країни одержувача платежу за Класифікатором країн світу (ДК007-96);

є) на першому примірнику (незалежно від способу виготов-

лення розрахункового документа) — відбиток печатки та підписи відповідальних осіб платника або (та) одержувача коштів.

ж) коди бюджетної класифікації та строк настання платежу (у разі перерахування коштів до бюджету);

з) суму податку на додану вартість (цифрами) або напис "без податку на додану вартість".

Якщо хоча б один із зазначених реквізитів (якщо вони передбачені формою документа) не заповнений або заповнений з порушенням вимог, що встановлені цією Інструкцією, то банк такий документ до виконання не приймає.

Використання факсиміле при вчиненні підпису, виправлення й підчистки в розрахункових документах не допускаються.

Банк не має права робити виправлення в розрахункових документах у паперовому чи в електронному вигляді, отриманих від своєх клієнтів та клієнтів інших банків, за винятком випадків, обумовлених нормативно-правовими актами Національного банку України.

У разі відмови прийняти від клієнта розрахунковий документ банк у день отримання документа має зробити на його зворотному боці напис про причину повернення документа без виконання (з посиланням на розділ (пункт) нормативно-правового акта Національного банку України, який порушено), вказати дату його повернення (за підписами виконавця і головного бухгалтера, завіреними штампом банку) та повернути документ клієнту.

Відповідальність за правильність внесених у розрахунковий документ даних, у тому числі номерів рахунків (у тому числі реєстраційних), кодів банків, суми податку на додану вартість та кодів бюджетної класифікації несе підприємство чи фізична особа, яка оформила документ.

Клієнт, виходячи із своїх технічних можливостей та технічних можливостей банку, в якому він відкрив рахунок, може подавати до банку розрахункові документи **як у паперовій формі, так і у вигляді електронних розрахункових документів** (електронних повідомлень) каналами зв'язку. Спосіб подання ним документів до банку передбачається в договорі на розрахунково-касове обслуговування.

Паперові розрахункові документи, як правило, виписуються з використанням технічних засобів **за один раз під копірку у двох примірниках,** платіжні вимоги та документи підприємств, які обслуговуються в одній установі банку, — **в трьох примірниках** (якщо застосування копірки неможливе, то на всіх тотожних примірниках у правому верхньому куті мають бути вміщені послідовні порядкові номери).

Кошти списуються з рахунку платника тільки на підставі першого примірника розрахункового документа.

Розрахункові документи приймаються банками до виконання без обмеження їх максимального або мінімального розміру суми. **Платежі з рахунків клієнтів виконуються банками у межах залишків коштів на початок операційного дня.**

Банк платника приймає документи від клієнтів протягом операційного часу.

Операційний час — регламентований внутрішнім режимом роботи банківської установи час роботи з клієнтами (в межах операційного дня), особливість якого полягає в тому, що всі розрахункові документи, прийняті банківською установою протягом цього часу, мають бути виконані (перевірені, передані в банк одержувача (платника), оформлені необхідними бухгалтерськими проводками за відповідними рахунками тощо) в той же день.

Операційний день — частина робочого дня банківської установи, регламентована внутрішнім режимом її роботи (всі операції, здійснені протягом цієї частини дня, відображаються в балансі за цей день).

Розрахункові документи, що надійшли до банку протягом операційного часу, виконуються в день їх надходження.

Розрахункові документи, які надійшли після операційного часу, банк виконує наступного дня або того ж дня, якщо це передбачено угодою про розрахунково-касове обслуговування.

На всіх примірниках паперових розрахункових документів банк в обов'язковому порядку **в правому верхньому** куті проставляє **дату надходження цих документів.** Якщо документи надійшли після закінчення регламентованого банком часу роботи з клієнтами, на них, крім того, проставляється штамп **"Вечірня". Дата виконання** розрахункового документа проставляється **в правому нижньому куті.**

У разі, якщо дата розрахункового документа збігається з датою проводки його банком, дата отримання банком документа у правому верхньому куті не проставляється.

Якщо розрахунки здійснюються без застосування системи електронних міжбанківських розрахунків, розрахункові документи підприємств між установами банків доставляються кур'єрською поштою згідно з "Правилами приймання, оброблення та доставки кореспонденції банківських установ спецзв'язком Міністерства зв'язку України".

Повернення платнику його платіжних доручень на сплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів та внесків у державні

цільові фонди здійснюється на підставі його листа про відкликання. При цьому на листі платника повинна бути відмітка органу, якому таке право надане чинним законодавством, про згоду на відкликання з картотеки платіжного доручення, яка підписується уповноваженою особою цього органу та засвідчується відбитком його печатки.

Повернення стягувачу розрахункових документів здійснюється банком платника спецзв'язком у день надходження від стягувача листа про відкликання або наступного дня, якщо цей лист надійшов після закінчення операційного часу.

У разі надходження від стягувача до установи банку листа про відкликання з картотеки частини суми від тієї суми, що вказана в розрахунковому документі, відповідальний працівник банку має виправити суму в цьому документі, зазначити дату виправлення, завірити виправлення своїм підписом та штампом банку, продовжуючи обліковувати цей документ у картотеці. Якщо в листі про відкликання зазначено конкретні виконавчі документи, які відкликаються, то банк повертає їх стягувачу без виконання. Лист про відкликання часткової суми розрахункового документа зберігається банком разом з першим примірником розрахункового документа.

Підприємства (незалежно від форми власності) відповідно до статті *6 Указу Президента України від 16.03.95 № 227 "Про заходи щодо нормалізації* платіжної дисципліни в народному господарстві України" **повинні в п'ятиденний строк повертати платникам помилково зараховані на їх рахунки кошти.** Якщо власник рахунку, на який помилково зараховані кошти, не повернув їх у зазначений строк, то повернення цих коштів має здійснюватись у претензійно-позовному порядку.

Якщо помилкове зарахування (списання) коштів відбулося з вини банку, то він негайно після виявлення помилки має повідомити фактичного одержувача коштів (у залежності від конкретних обставин — безпосередньо або через банк, де він обслуговується) про необхідність повернення помилково зарахованих коштів. У повідомленні про необхідність повернення коштів банк вказує рахунки, на які мають бути перераховані кошти, що повертаються. Банк, який обслуговує клієнта, на рахунок якого помилково зараховані кошти, після отримання повідомлення передає його під розписку цьому клієнту чи надсилає рекомендованим листом не пізніше наступного робочого дня.

Якщо помилкове зарахування коштів виникло з вини банку одержувача, то цей банк за рахунок своїх коштів має перерахувати їх одержувачу, зазначеному в документах.

Якщо помилкове списання коштів виникло з вини банку платника, то цей банк за рахунок своїх коштів має повернути помилково списані кошти на рахунок платника.

Якщо одержувач, на рахунок якого помилково зараховані кошти, добровільно не повернув їх банку, що надіслав повідомлення про необхідність повернення, то ці кошти мають стягуватися банком у претензійно-позовному порядку.

Розрахунки в системі електронних платежів "клієнт-банк"

При здійсненні розрахунків клієнти можуть застосовувати систему **"клієнт-банк",** яка забезпечує:

– передачу повідомлень між клієнтом та банком у зашифрованому вигляді за допомогою сертифікованих засобів захисту;

– автоматичне ведення протоколу (та захист цього протоколу від модифікації) передавання розрахункових документів між банком і клієнтом як у банк, так і в автоматизоване робоче місце (далі — АРМ) клієнта;

– автоматичне архівування протоколів наприкінці дня.

Юридичною підставою для входження клієнта в систему електронних платежів "клієнт-банк" і оброблення його електронних документів банком є окремий договір між ним і банком.

У договорі обов'язково мають бути обумовлені права, обов'язки та відповідальність сторін у разі виникнення спірних питань і порядок їх вирішення.

Програмне забезпечення системи "клієнт-банк" має відповідати вимогам, які пред'являються до технології банківських розрахунків, і мати сертифікат (дозвіл) Національного банку України.

АРМ клієнта забезпечує автоматичне ведення поточного стану власного рахунку в банку, враховуючи проведені початкові та зворотні платежі. Електронні документи, що подаються клієнтом у банк, мають відповідати формату платіжних документів системи електронних платежів Національного банку України, із зазначенням електронних цифрових підписів відповідальних осіб платника, яким згідно з установчими документами надане право підпису. Банківська частина системи "клієнт-банк" забезпечує перевірку наведених електронних підписів на кожному електронному розрахунковому документі клієнта та за платіжним файлом у цілому.

При використанні системи "клієнт-банк" здійснюється звірення (квитовка) файлів початкових і зворотних платежів між банком і АРМ клієнта, підготовка виписки за платіжними операціями клієнта в банку протягом операційного дня та звірення цієї інформації з інформацією із АРМ клієнта наприкінці дня.

Після отримання від банку виписки з рахунку клієнт складає "Реєстр розрахункових документів, які відправлені в банк каналами зв'язку і прийняті банком до оплати".

Такий же реєстр за кожним клієнтом складається в банку після друкування балансу операційного дня. Реєстр електронних платежів з повним переліком реквізитів розрахункових документів підшивається банком у документи дня як первинні документи, що надійшли від клієнта в банк для оплати. Реєстр має обов'язково вміщувати відомості про дату і час подання розрахункових документів власником рахунку до виконання.

3.6. Облік операцій на поточному рахунку

Для обліку наявності та руху грошових коштів на поточному рахунку, що знаходиться у банку і можуть бути використані для поточних операцій призначено **рахунок 31 "Рахунки в банках", конкретно у розрізі субрахунків:**

311 "Поточні рахунки в національній валюті";

312 "Поточні рахунки в іноземній валюті".

За дебетом субрахунків відображається надходження грошових коштів, **за кредитом** — їх використання.

Для здійснення операцій на поточному рахунку підприємством до уповноваженого банку подаються оформлені належним чином відповідні первинні документи. Здійснення такого роду операцій вимагає від бухгалтера, в свою чергу, не лише знання за допомогою якого документа можна здійснити ту чи іншу операцію, а також вміння їх правильно заповнювати і опрацьовувати.

Виходячи з цього, документи, за допомогою яких проводяться операції на поточному рахунку у банку, можна поділити на три групи:

1) документи, за допомогою яких суб'єкт господарювання забезпечує взаємозв'язок між поточним рахунком і касою підприємства (заява на отримання чекових книжок, грошова чекова книжка, об'ява про внесення готівки);

2) документи, за допомогою яких суб'єкт господарювання здійснює розрахунки із іншими суб'єктами господарювання в обох напрямках (платіжне доручення, платіжна вимога–доручення);

3) документи, за допомогою яких здійснюється списання сум недоїмок до бюджету за податками і які стягуються у безспірному порядку (платіжна вимога, інкасове доручення–розпорядження).

Враховуючи поділ документів на три групи, розглянемо спочатку документи, за допомогою яких суб'єкт господарювання забезпечує взаємозв'язок між поточним рахунком у банку і касою підприємства.

* * *

Для отримання належних готівкових коштів із банку у касу підприємства використовують чек грошової чекової книжки. В свою чергу для отримання як грошової, так і розрахункової чекової книжки до установи банку подається **"Заява на отримання чекових книжок"**, яка представлена у зразку 3.11.

Заява на отримання чекових книжок може бути оформлена як рукописно, так із використанням технічних засобів. Для надання юридичної сили на заяві ставляться підписи керівника і головного бухгалтера, а також печатка підприємства, чим засвідчується прізвище і підпис особи, яку направляють для виконання даної операції до банку.

На всіх чеках, які входять до чекової книжки (грошової або розрахункової) установою банку проставляється відповідна нумерація і назва того підприємства, якому вона видається.

Отримуючи зазначені чекові книжки, касир підприємства власноручно підписується на поданій ним до банку заяві, чим засвідчує належність йому затвердженого на підприємстві підпису на отримання чекових книжок.

Зауважимо, що по грошовій чековій книжці встановлення різного роду грошового ліміту не передбачено, оскільки вона використовується лише з метою отримання підприємством готівки з банку до каси підприємства.

Для отримання готівки з банку до каси підприємства головний **бухгалтер оформляє вручну чек грошової чекової книжки**, який касиром передається до банку. Форму і порядок заповнення чеку наведено у зразку 3.12.

Отриманні гроші оприбутковуються у касі прибутковим касовим ордером, в якому зазначають, що підставою для здійснення надходжень до каси став ***чек №_____.***

Зразок 3.11.

АКБ " Пріоритет "
(назва установи банку–емітента)

Форма № 896

ЗАЯВА №

від *"10" січня* 2008 р.

Назва підприємства чекодавця *Виробниче об'єднання "Росток"* .

Просимо видати з нашого рахунку № *26003404705507*

1. Грошових чекових книжок *одну* шт. по *25* сторінок
(кількість літерами) (кількість)

2. Розрахункових чекових книжок шт. по сторінок з депонуванням ліміту з рахунку (вказати вид рахунку) для розрахунків _____.
(для яких розрахунків або назва постачальника)

Ліміт встановлений у сумі _____.
(цифрами)

Чеки зобов'язуємось зберігати під ключем,
у безпечному від пожежі і крадіжки приміщенні.
Чекові книжки довіряємо отримати нашому працівнику *Сидоренку М. К.* .
підпис якого *= Сидоренко* засвідчуємо.
Печатка та підпис клієнта.

= Іваненко
= Петренко

Касі: вказану в заяві кількість чекових книжок видати
Керівник установи банку _____
Головний бухгалтер _____
Грошові чекові книжки з бланками за №№ _____
(від – до)

Розрахункові чекові книжки з бланками за №№ _____
(від – до)

Видав касир _____ Отримав _____
З порядком заповнення та використання чекової книжки ознайомлений.
Підпис клієнта _____

ТАЛОН У КАСУ

" " _____ 200 р.

Рахунок № _____

Для оформлення
отримано чекових книжок:
1. Грошових __ шт.
з № _____
до № _____
2. Розрахун. шт.
з № _____.
до № _____.
Бухгалтер
(операційний
працівник) = _____
Чекові книжки з
перерахуванням
кількості чеків від

бухгалтера прийняв

Касир = _____

Зразок 3.12.

КОРІНЕЦЬ ЧЕКА
КД 0578050
НА *1433,35*
"14" січня 2008 **р.**

ЧЕК ВИДАНИЙ
Сидоренку М.К.
кому

Підписи:

= *Іваненко*.
перший

= *Петренко*.
другий

ЧЕК ОДЕРЖАВ
"14" січня 2008 р.

= *Сидоренко*.
підпис

ЧЕК КД 0578050 *26003404705507*
№ рахунку подавця чека

НА *1433,35*
цифрами

"14" січня 2008 р.
місце видачі **число** **місяць прописом**

найменування установи

КД 0578050
В КАСУ – контрольна марка

Місце для наклеювання контрольної марки

Виробничий кооператив РОСТОК

БАНКУ
ЗАПЛАТИТЬ *Сидоренку Миколі Карповичу*
кому

Місце печатки подавця чека

Одну тисячу чотириста тридцать три грн. 35 коп.
сума прописом

ПІДПИС *=Іваненко = Петренко*

Серійний №	X	Рахунок №	X	Сума	X	№ банку	X	Текст

Зворотня сторона чека

Символ	ЦІЛІ ВИТРАТИ	СУМА
40	Заробітна плата *за грудень 2007 р.*	*1433,35*
46	Закупки сільгоспродуктів .	
50	Пенсії, допомога та страхове відшкодування .	
ПІДПИСИ:	*= Іваненко*	*= Петренко*

ОПРИБУТКОВАНО
по касі, касовий ордер
№ *27* .
від *"14" 01* 2008**р.**
Головний (старший) бухгалтер
= Петренко

Вказану в даному чеку суму одержав підпис *= Сидоренко*

ВІДМІТКИ, ЩО ПОСВІЧУЮТЬ ОСОБУ ОДЕРЖУВАЧА

Пред'явлений *паспорт СК* за *№ 345024* .
найменування документа

Виданий *Дніпровським РУГУ МВС України* *"19" лютого* 2001**р.**
найменування установи

Місце видачі *м. Київ*

ПЕРЕВІРЕНО	ОПЛАТИТИ	"___ " _____ 20___ р.
	Відл. виконавець	Сплачено
Контролер	Бухгалтер	Касир

Зразок 3.13.

17 квітня 2008 р. **ОБ'ЯВА №____.**
(дата) **про внесення готівки**

Від кого ***Виробниче об'єднання "Росток"*** .

Банк одержувача ***Акціонерний Комерційний банк "Пріоритет"***

Одержувач ***Виробниче об'єднання "Росток"*** .

Для зарахування	
26003404705507	***2250,00***
Номери рахунків	Сума цифрами

Загальна сума літерами ***Дві тисячі двісті п'ятдесят*** грн. ***00*** коп.

Призначення платежу ***Депонована заробітна плата***

Пред'явлений _____ серія_____ № _____ .
(назва документа: паспорт або документ, що його замінює)

виданий _____ .
ким виданий

Дата народження _____ ._____ .____
(адреса особи)

Підпис клієнта = ***Сидоренко*** . **Бухгалтер** _____ .

Готівку прийняв касир _____ .

---

17 квітня 2008 р. **КВИТАНЦІЯ №___.**
(дата)

Від кого ***Виробниче об'єднання "Росток"*** .

Банк одержувача ***Акціонерний Комерційний банк "Пріоритет"***

Одержувач ***Виробниче об'єднання "Росток"*** .

Для зарахування	
26003404705507	***2250,00***
Номери рахунків	Сума цифрами

Загальна сума літерами ***Дві тисячі двісті п'ятдесят*** грн. ***00*** коп.

Призначення платежу ***Депонована заробітна плата***

м.п. **Бухгалтер**_____ . **Готівку прийняв касир**_____ .

---

17 квітня 2008 р. **ОРДЕР №____.**
(дата)

Від кого ***Виробниче об'єднання "Росток"*** .

Банк одержувача ***Акціонерний Комерційний банк "Пріоритет"***

Одержувач ***Виробниче об'єднання "Росток"*** .

Рахунок	Загальна сума цифрами
КРЕДИТ	
26003404705507	***2250,00***
Номери рахунків	Сума цифрами

Призначення платежу ***Депонована заробітна плата***

Бухгалтер _____ **Касир** _____
(підписи) (підписи)

По факту закінчення чеків грошової чекової книжки до банку подається нова заява на одержання чекових книжок, до якої додаються корінці попередньої.

Для передачі готівки із каси до банку касиром підприємства оформляється вручну **"Об'ява про внесення готівки".** Типову форму об'яви на внесення готівки і порядок її заповнення представлено у зразку 3.13.

Зауважимо, що на об'яві про внесення готівки:

1) підписи керівника, головного бухгалтера і печатка підприємства не ставляться;

2) касир підприємства підписується лише один раз на першій (верхній) частині об'яви про внесення готівки;

3) нумерацію об'яви про внесення готівки (номери об'яви, квитанції і ордера) проставляють всі під одним номером у банку по факту надходження, незважаючи на те, що сама об'ява є вихідним документом з підприємства.

Відразу після здачі грошей у банк касиру підприємства видається на руки середня частина об'яви про внесення готівки (квитанція), яка містить відмітки банку про зарахування внесених коштів на поточний рахунок.

Представлення на підприємстві квитанції від об'яви про внесення готівки є безпосереднім свідченням здачі грошей до банку, на підставі чого у бухгалтерії оформляється видатковий касовий ордер, в якому зазначають, що підставою для здійснення операції стала **квитанція № .**

* * *

Документи, за допомогою яких підприємство здійснює розрахунки з іншими суб'єктами підприємницької діяльності (або за допомогою яких суб'єкти підприємницької діяльності здійснюють розрахунки з підприємством), є **"Платіжне доручення"** та **"Платіжна вимога-доручення".**

Розрахунки із застосуванням платіжних доручень

Платіжне доручення (далі — доручення) — документ, який являє собою письмово оформлене доручення клієнта банку, що його обслуговує, на перерахування визначеної суми коштів зі свого рахунку.

Доручення складаються за формою, яка наведена у зразку 3.14.

Оформлення платіжного доручення здійснюється або за допомогою друкарської машинки, або роздруковується на комп'ютері. Но-

Зразок 3.14.

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № 57 .

0401001

Одержано банком

від "15" березня 2008 р.

"___" _____200 ____р.

Платник **Виробниче об'єднання "Росток"**

			ДЕБЕТ	СУМА
Код за ЄДРПОУ **00547038**				
Банк платника **АКБ "Пріоритет"** в м. **Київ**	код банку **340560**	рах. №	**26003404705507**	**42000,00**
Одержувач **ЗАТ "Лісопостач"**			**КРЕДИТ**	
Код за ЄДРПОУ **02732049**		рах. №		
Банк одержувача **АКБ "Класик – Інвест" в м. Черкаси**	код банку **529188**	рах. №	**26008472494805**	

Сума літерами
Сорок дві тисячі грн. 00 коп .

Призначення платежу **Попередня оплата за лісоматеріал по рахунку – фактурі № 241 від 5 березня 2008 року, згідно з договором від 5 березня 2008 року № 35. в т. ч. ПДВ – 7000,00.**

Підписи платника *= Іваненко*

= Петренко

М. П.

Проведено банком

"___"_____200___р.

Підпис банку

мер платіжного доручення проставляється на підприємстві, а дані платіжного доручення реєструються у журналі реєстрації платіжних доручень або фіксуються автоматично у пам'яті ЕОМ.

Для проведення розрахунків за допомогою платіжного доручення їх треба подати до банку у двох екземплярах (при міжбанківських розрахунках) і трьох (при однобанківських). Перший екземпляр (з підписами і печаткою від підприємства) залишається у банку, а другий і третій видається разом із випискою по розрахунковому рахунку платнику і одержувачу коштів.

Доручення приймаються до виконання банками протягом десяти календарних днів з дня виписки. День заповнення доручення не враховується.

Банки приймають до виконання доручення від платників тільки в межах наявних коштів на їх рахунках, за винятком доручень на перерахування з основних рахунків підприємств до бюджетів та державних цільових фондів сум податків і зборів (обов'язкових платежів), неподаткових платежів, пені, штрафів та інших санкцій, передбачених законодавством і застосованих у встановленому порядку за несвоєчасну сплату цих платежів, які приймаються банками незалежно від наявності коштів на цих рахунках. Не приймаються до картотеки платіжні доручення на сплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів та внесків до державних цільових фондів, строк сплати яких не настав.

Доручення застосовуються в розрахунках за платежами товарного і нетоварного характеру.

Розрахунки дорученнями можуть здійснюватись:

– за фактично відвантажену продукцію (виконані роботи, надані послуги);

– в порядку попередньої оплати;

– для завершення розрахунків за актами звірки взаємної заборгованості підприємств;

– для перерахування підприємствами сум, які належать фізичним особам (заробітна плата, пенсії, грошові доходи акціонерів тощо) на їх рахунки, відкриті в установах банків;

– в інших випадках за згодою сторін.

При розрахунках за фактично відвантажену, продану продукцію (виконані роботи, надані послуги) в дорученні в рядку "Призначення платежу" вказується назва (вид) відвантаженої, проданої продукції (виконаних робіт, послуг), номер, дата товарно-транспортного чи іншого документа, що підтверджує відвантаження, продаж продукції (виконання робіт, надання послуг).

Попередня оплата здійснюється підприємствами у разі, якщо це обумовлено в договорі. У дорученні в рядку "Призначення платежу" робиться такий запис:

"Попередня оплата за _____
(назва товару, виконаних робіт та наданих послуг
_____ за _____ № _____
(назва документа)
від "___" _____ 200_ року згідно з договором від _____ № ___".

При рівномірних і постійних поставках товарів та наданні послуг розрахунки між постачальниками і покупцями можуть здійснюватися дорученнями, періодичним перерахуванням коштів у строки і в розмірах, які обумовлені в договорах.

У двосторонньому договорі передбачаються розмір та строки перерахування коштів, періодичність звірення розрахунків і порядок проведення кінцевого розрахунку покупцем.

Останній платіж за договором, як правило, має враховувати взаємну заборгованість між постачальником і покупцем.

Розрахунки із застосуванням платіжних вимог-доручень

Платіжна вимога-доручення (далі — вимога-доручення) — це комбінований розрахунковий документ, який складається з двох частин:

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

– нижня — доручення платника своєму банку перерахувати з його рахунку суму, яка проставлена у рядку "сума до оплати літерами".

Вимога-доручення складається за формою, яка наведена у зразку 3.15.

Вимога-доручення заповнюється одержувачем коштів і надсилається безпосередньо платнику. Номер платіжної вимоги–доручення проставляється одержувачем коштів, а інформація із документа знаходить відображення у журналі реєстрації платіжних вимог–доручень або фіксується автоматично на ЕОМ.

Доставку вимог-доручень до платника може здійснювати банк одержувача через банк платника.З метою гарантованої прискореної доставки платникам вимог-доручень рекомендується передавати їх у комплекті з розрахунковими та відвантажувальними документами за поставлену згідно з договором (угодою) продукцію (виконані роботи, надані послуги тощо).

Зразок 3.15.

ПЛАТІЖНА ВИМОГА – ДОРУЧЕННЯ № 44 . 0410002

від **“ 10 ” квітня** 2008 р.

Одержано банком
“ ___ ” _____ 200_ р.

Платник **Виробниче об’єднання “Росток”**

Код за ЄДРПОУ **00547038**

	ДЕБЕТ	СУМА
рах. №		
	26003404705507	**15000,00**
	КРЕДИТ	
рах. №		
рах. №	**26005106053423**	

Банк платника код банку
АКБ “Пріоритет” в м. Київ 340560

Одержувач **ТОВ “Антиквар”**

Код за ЄДРПОУ **00432010**

Банк одержувача код банку
АКБ “Садко” м. Вінниця 297034

Призначення платежу **За меблі по рахунку – фактурі № 147 від 20 березня 2008 р., згідно товарно-транспортної накладної № 3704 від 1 квітня 2008 р. в т. ч. ПДВ – 2500,00.**

М.П. Підписи одержувача *= Астахов*

= Мартинюк

Сума до оплати прописом
П’ятнадцять тисяч грн. 00 коп.

	ДЕБЕТ	СУМА ДО ОПЛАТИ
рах. №	**26003404705507**	**15000,00**
	КРЕДИТ	
рах. №		
рах. №	**26005106053423**	

М.П Підписи платника *= Іваненко*

= Петренко

Проведено банком
“ __ ” _____ 200 __ р.
Підпис банку

У разі згоди оплатити вимогу-доручення платник заповнює нижню частину цього документа (ставить лише печатку та підписи) і здає в банк, що його обслуговує.

Платіжні вимоги-доручення приймаються банками протягом двадцяти календарних днів з дня виписки. День заповнення платіжної вимоги-доручення не враховується.

Вимога-доручення подається в установу банку у двох примірниках. Перший примірник має бути оформлений у встановленому порядку.

Призначення кожного примірника вимоги-доручення таке, як і платіжного доручення.

Банк приймає до оплати вимогу-доручення в сумі, яка може бути сплачена за наявними коштами на рахунку платника.

У разі відмови платника сплатити вимогу-доручення він про мотиви відмови повідомляє безпосередньо одержувачу коштів у порядку і строки, зазначені в договорі.

Розрахунки платіжними вимогами

Без згоди юридичних осіб та фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності списання (стягнення) коштів, що знаходяться на їх рахунках у банках, не допускається, за винятком випадків, установлених законами України, а також за рішенням суду, арбітражного суду та за виконавчими написами нотаріусів.

Розрахунковий документ на безспірне списання (стягнення) коштів оформлюється на бланку **платіжної вимоги** і подається стягувачем, державним виконавцем (далі — стягувач) до установи банку, що його обслуговує, за формою, яку наведено у зразку 3.16. у трьох примірниках.

Платіжні вимоги приймаються банком стягувача протягом **десяти календарних днів з дня виписки.** День заповнення платіжної вимоги не враховується.

Залежно від конкретного випадку безспірного списання (стягнення) коштів, **у рядку "Призначення платежу" платіжної вимоги стягувач має зазначити:** назву і відповідну статтю закону, якою передбачено безспірне списання (стягнення) коштів; у разі необхідності — вид платежу і період часу, за який здійснюється стягнення; акт ненормативного характеру, на підставі якого здійснюється стягнення із зазначенням його назви (постанова, рішення, наказ тощо), дати й номера. Якщо зі змісту закону випливає необхідність посилання на інші документи (договір, митну декларацію, вексель тощо), то в платіжній вимозі мають вказуватися реквізити відповідно-

Зразок 3.16.

ПЛАТІЖНА ВИМОГА № 19 .

0410007

від “ 24 ” січня 2008 р.

Одержано банком
“___”_____200 _ р.

Платник **ВО “Росток”**

Код за ЄДРПОУ **00547038**			**ДЕБЕТ**	**СУМА**
Банк платника **АКБ “Пріоритет”** в м. **Київ**	код банку **340560**	рах. №	**26003404705507**	**5400,00**
Одержувач **ВДВС Шевченківського РУЮ в м. Києві**			**КРЕДИТ**	
Код за ЄДРПОУ **26084907**		рах. №		
Банк одержувача **АКБ “Славутич”** в м. **Київ**	код банку **421080**	рах. №	**26080041050254**	

Сума літерами
П’ять тисяч чотириста грн. 00 коп.

Призначення платежу **Згідно наказу №14/305 від 05.01.2008 року. Господарського суду м. Києва згідно ст. 5, 50, 63, 64, 46 ЗУ "Про виконавче провадження" про стягнення 5131,60 грн. на користь ТОВ "Стиль-Дизайн" та в/збір згідно пост. б/н від 11.01.2008 року у сумі 268,40 грн. Всього: 5400,00 грн.**

ВДВС ШЕВЧЕНКІВСЬКОГО РАЙОНУ РУЮ

Підписи одержувача
= Чапрун
= Шатренко

М.П.

Проведено банком
“__”_____200 р.
Підпис банку

го документа (назва, дата, номер).

Якщо безспірне стягнення коштів здійснюється на підставі виконавчого документа, то до розрахункового документа додається оригінал виконавчого документа або належним чином оформлений дублікат. У цьому разі в рядку "Призначення платежу" розрахункового документа посилання на назву і статтю законодавчого акта, якою передбачене безспірне стягнення (списання) коштів, не потрібне.

Якщо платник та одержувач коштів обслуговуються у різних установах банку, **то перший і другий примірники платіжної вимоги** спецзв'язком надсилаються банком одержувача у банк платника, **третій —** видається на руки одержувачу коштів.

У банку платника перший примірник виконує функцію меморіального документа для списання коштів з рахунку платника, **другий** — видається платнику з випискою із особового рахунку.

У разі, якщо платник та одержувач коштів обслуговуються в одній установі банку, **то перший примірник** вимоги залишається в документах дня банку, **другий —** видається платнику, **третій —** одержувачу коштів.

Відповідальність за обгрунтованість і правильність внесення даних у розрахункові документи у разі безспірного стягнення та безакцептного списання коштів несе стягувач.

Розрахунки інкасовими дорученнями (розпорядженнями)

Суми недоїмки до бюджету за податками, штрафи, нараховані державними податковими адміністраціями України, стягуються у безспірному порядку **інкасовими дорученнями (розпорядженнями)**.

Інкасові доручення (розпорядження) приймаються банком, що обслуговує стягувача, протягом десяти календарних днів з дня виписки. День заповнення інкасового доручення (розпорядження) не враховується.

Інкасове доручення (розпорядження) заповнюється та надсилається в банк платника у двох примірниках (**перший примірник** залишається у документах дня банку, **другий** — надсилається платнику).

Залежно від конкретного випадку безспірного списання (стягнення) коштів, **у рядку "Призначення платежу" інкасового доручення (розпорядження) вказується:** назва і відповідна стаття закону, якою передбачено безспірне списання (стягнення) коштів; у разі не-

Зразок 3.17.

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 32019

0410008

Одержано банком

від "8" лютого 2008 р.

"___" _____200 _ р.

Платник **Виробниче об'єднання "Росток"**

Код за ЄДРПОУ **00547038**

			ДЕБЕТ	СУМА
Банк платника **АКБ "Пріоритет"** в м. **Київ**	код банку **340560**	рах. №	**26003404705507**	**300,00**
Одержувач **АКБ "Пріоритет"**			**КРЕДИТ**	
Код за ЄДРПОУ **02734504**		рах. №		
Банк одержувача **АКБ "Пріоритет"** в м. **Київ**	код банку **340560**	рах. №	**6102540**	

Сума (словами) **Триста грн. 00 коп.**

Призначення платежу	Сума		
Плата за прийняття та відправку плат. документів з 9.01.08 р. по 8.02.08 р. згідно з тариф. за дог. від 18.04.01 р. без ПДВ	**300,00**	Вид опл. Приз. пл.	
		Строк пл. Черг. пл.	
		№ банку	

Подільське відділення № 2 м. Київ Акціонерний банк "ПРІОРИТЕТ" МФО 340560

М.П.

= Шамрило

Підписи одержувача

=Лемчук

Проведено банком

"__" _____200 _ р.

Підпис банку

обхідності — вид платежу і період часу, за який здійснюється стягнення; акт ненормативного характеру, на підставі якого здійснюється стягнення з зазначенням його назви (постанова, рішення, наказ тощо), дати й номера. Якщо зі змісту закону випливає необхідність посилання на інші документи, то в інкасовому дорученні (розпорядженні) мають вказуватися реквізити відповідного документа (назва, дата, номер). Якщо законом передбачено безспірне стягнення пені, то в розрахунковому документі сума основного боргу і сума пені вказуються окремо.

Відповідальність за достовірність даних інкасового доручення (розпорядження) на безспірне стягнення коштів покладається на стягувача, який оформив розрахунковий документ.

Якщо стягувачем є установа банку (банк-стягувач), боржник якої (якого) обслуговується в іншій установі банку, то банк-стягувач надсилає спецзв'язком розрахункові та виконавчі документи безпосередньо в банк боржника.

Документи на безспірне стягнення та безакцептне списання коштів з основних рахунків підприємств приймаються банками незалежно від наявності коштів на цих рахунках.

* * *

Документ, за допомогою якого банк здійснює списання із поточного рахунку підприємства плату за розрахунково-касове обслуговування є "**Меморіальний ордер**", типова форма якого наведена у зразку 3.17.

Підтвердженням здійснення операції на поточному рахунку підприємства є **банківська виписка**, до якої банком додаються документи, на підставі яких проводилися розрахунки. Типова форма банківської виписки наведена у зразку 3.18.

Після доставки касиром виписки на підприємство здійснюється її опрацювання головним бухгалтером. **Опрацювання банківської виписки включає в себе три етапи:**

1) до банківської виписки, у порядку здійснення відображених у ній операцій, прикріплюються всі додані до неї банком первинні документи. **Зауважимо, що на суму знятої із поточного рахунку до каси підприємства готівки** банк не надасть жодного документа. В цьому випадку до банківської виписки додається квитанція від прибуткового касового ордера, яка засвідчує оприбуткування грошей до каси. **За умов, коли підприємство вносило до банку готівку із каси**, то до виписки

по поточному рахунку банком буде доданий ордер (третя частина від об'яви про внесення готівки), що засвідчує факт здійснення операції;

Зразок 3.18.

340560		26003404705507		14.01.2008		10.01.2008	
Рахунок		(Поточний рахунок)					
Вхідне сальдо:				0,00		19.654,92	
1	322045	260071451	03	0,00		375,00	***36/1***
1	300335	2600510179	4	0,00		750,00	***36/1***
5	820019	37178972900011	3	5,00	***65/3***	0,00	
4	340560	611002	1	14,68	***63/1***	0,00	
5	820019	37176999900104	5	15,12	***65/4***	0,00	
5	300335	2560225	2	36,00	***65/1***	0,00	
5	322614	2560558	4	54,00	***65/2***	0,00	
5	820019	33211800900011	1	316,65	***64/1***	0,00	
5	820019	34216837900011	6	870,00	***64/2***	0,00	
20	340560	100131	086	3.433,00	***30***	0,00	
Всього оборотів:				4.744,45		1.125,00	
Вихідне сальдо:				0,00		16.035,52	
Акціонерний Комерційний Банк "Пріоритет"							

2) заключається у встановленні і зазначенні у виписці біля кожної суми номера того бухгалтерського рахунку, у кореспонденції з яким пов'язане надходження або списання коштів із поточного рахунку;

3) полягає у перенесенні узагальнених даних із виписки по дебету і кредиту поточного рахунку одним рядком до журналу–ордеру № 2 при журнально-ордерній формі обліку, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку у розділ II Відомості 1-М (див. дод. А 1).

Типова кореспонденція рахунків по обліку операції на поточному рахунку у банку відображена у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

Кореспонденція рахунків по обліку операцій на поточному рахунку у банку

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Здано готівку із каси на поточний рахунок у банку	31 "Рахунки в банках"	30 "Каса"

Продовження таблиці 3.3.

1	2	3	4
2.	Надійшла на поточний рахунок заборгованість покупця по векселю одержаному	31 “Рахунки в банках”	34 “Короткострокові векселі одержані”
3.	Надійшла на поточний рахунок заборгованість покупців за реалізовані їм товари, роботи і послуги	31 “Рахунки в банках”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
4.	Одержано на поточний рахунок довгострокову та короткострокову позики банку	31 “Рахунки в банках”	50 “Довгострокові позики” 60 “Короткострокові позики"
5.	Повернуто на поточний рахунок від постачальника суму передоплати, яку було проведено раніше на його рахунок	31 “Рахунки в банках”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
6.	Надійшла на поточний рахунок виручка від реалізації товарів, робіт і послуг	31 “Рахунки в банках”	70 “Доходи від реалізації”
7.	Надійшла на поточний рахунок виручка від реалізації оборотних активів, а також пені, штрафи, неустойки в результаті невиконання договірних зобов’язань іншими підприємствами	31 “Рахунки в банках”	71 “Інший операційний дохід”
8.	Одержано на поточний рахунок від інших підприємств дивіденди за цінними паперами	31 “Рахунки в банках”	73 “Інші фінансові доходи”
9.	Одержано на поточний рахунок виручку від реалізації майнових комплексів	31 “Рахунки в банках”	74 “Інші доходи”
10.	Відображено надходження на поточний рахунок страховика страхових платежів від страхувальників	31 “Рахунки в банках”	76 “Страхові платежі”
11.	Проведено оплату із поточного рахунку за цінні папери інших підприємств	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”	31 “Рахунки в банках”
12.	Отримано готівку із банку до каси	30 “Каса”	31 “Рахунки в банках”

Продовження таблиці 3.3.

1	2	3	4
13.	Проведено із поточного рахунку передоплату за періодичні видання	39 “Витрати майбутніх періодів”	31 “Рахунки в банках”
14.	Викуплено підприємством у акціонерів акції власної емісії	45 “Вилучений капітал”	31 “Рахунки в банках”
15.	Повернуто банку суми раніше одержаних довгострокових і короткострокових позик	50 “Довгострокові позики” 60 “Короткост-рокові позики"	31 “Рахунки в банках”
16.	Оплачено із поточного рахунку заборгованість по довгострокових і короткострокових векселях виданих	51 “Довгострокові векселі видані” 62 “Короткост-рокові векселі видані”	31 “Рахунки в банках”
17.	Проведено із поточного рахунку оплату на адресу постачальника	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Рахунки в банках”
18.	Проведено із поточного рахунку розрахунки із фондами соціального спрямування	65 “Розрахунки за страхуванням”	31 “Рахунки в банках”
19.	Перераховано із поточного рахунку заробітну плату працівників на їх особисті рахунки у банку	66 “Розразунки за виплатами працівникам”	31 “Рахунки в банках”
20.	Перераховано із поточного рахунку дивіденди власникам цінних паперів підприємства	67 “Розрахунки з учасниками”	31 “Рахунки в банках”
21.	Проведено розрахунки з іншими кредиторами через поточний рахунок підприємства	68 “Розрахунки за іншими операціями”	31 “Рахунки в банках”
22.	Перераховано страхувальнику страхові платежі за умови при-пинення дії договору страхування	76 “Страхові платежі”	31 “Рахунки в банках”
23.	Оплачено із поточного рахунку визнані підприємством штрафи, пені, неустойки	94 “Інші витрати операційної діяльності”	31 “Рахунки в банках”
24.	Перераховано із поточного рахунку банку відсотки за користування кредитом	95 “Фінансові витрати”	31 “Рахунки в банках”
25.	Проведено перерахування із поточного рахунку сум страхових відшкодувань	904 “Страхові виплати”	31 “Рахунки в банках”

3.7. Облік операцій на інших рахунках у банках

Для обліку та руху грошових коштів, що знаходяться на інших рахунках у банку і які можуть бути використані для поточних операцій призначено **рахунок 31 "Рахунки в банках", безпосередньо у розрізі субрахунків:**

313 "Інші рахунки в банку в національній валюті";

314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті".

За дебетом субрахунків відображується надходження грошових коштів на інші рахунки, **за кредитом —** їх використання.

Інструкцією "Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України", затвердженою Постановою Національного банку України № 204 від 02.08.1996 р. (з наступними змінами і доповненнями), передбачено здіснення розрахунків між підприємствами із використанням **чеків** та **акредитивів.** Акумуляція коштів з метою забезпечення розрахунків за вказаними формами здійснюється на зазначених субрахунках 313 і 314.

Розрахунки за допомогою лімітованих чекових книжок

Чеки застосовуються для здійснення розрахунків у безготівковій формі між юридичними особами, а також фізичними та юридичними особами з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари, виконані роботи та надані послуги.

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

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

Чекодержатель — підприємство, яке є отримувачем коштів за чеком.

Банк-емітент — банк, що видає чекову книжку (розрахунковий чек) підприємству або фізичній особі.

Чекові книжки (розрахункові чеки) виготовляються на спеціальному папері на банкнотній фабриці Національного банку України.

З дозволу Національного банку України чекові книжки (розрахункові чеки) можуть бути виготовлені комерційними банками са-

мостійно з дотриманням усіх обов'язкових вимог і мати фірмову позначку банку.

Чекові книжки (розрахункові чеки) є бланками суворої звітності.

Для отримання чекової книжки підприємство подає до банку-емітента "Заяву про отримання чекових книжок" в одному примірнику (див. зразок 3.11.) за підписами уповноважених осіб, яким надане право підпису документів для здійснення розрахунково-грошових операцій, і з відбитком його печатки.

У заяві та талоні до неї чекодавець проставляє номер рахунку, з якого сплачуватимуться чеки.

У разі потреби дозволяється одночасне надання підприємству за однією заявою декількох чекових книжок із зазначенням загальної суми ліміту за рахунок депонованих чекодавцем коштів. На зворотній стороні заяви чекодавець самостійно вказує суму ліміту за кожною книжкою.

Гарантована оплата чеків забезпечується депонуванням коштів на окремому аналітичному рахунку "Розрахунки чеками" балансових рахунків у банку-емітенті. Для цього разом із заявою на видачу чекової книжки в банк подається "Платіжне доручення" (див. зразок 3.14.) для перерахування коштів на аналітичний рахунок "Розрахунки чеками" або сума вноситься готівкою.

Депонування коштів для отримання чекових книжок знаходять своє відображення **по дебету** аналітичного рахунку "Розрахунки чеками" рах. 313 "Інші рахунки в банках в національній валюті", 314 "Інші рахунки в банках в іноземній валюті" **і кредиту** 311 "Поточні рахунки в національній валюті", 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики".

Чеки з чекової книжки виписуються в момент здійснення платежу і видаються чекодавцем за отримані ним товари та надані послуги.

Виписуючи чек, чекодавець переносить залишок ліміту з корінця попереднього чека на корінець виписаного чека і виводить новий залишок ліміту.

Чеки підписуються особою, яка має право підписувати розрахункові документи, та повинні мати відбиток печатки чекодавця.

Приймаючи чек в оплату за товари (виконані роботи, надані послуги), чекодержатель перевіряє:

– відповідність чека встановленому зразку;

– правильність заповнення чека;
– відсутність виправлень;
– відповідність суми корінця чека сумі, вказаній на самому чеку;
– строк дії чека;
– наявність на ньому чіткого відбитка штампа або печатки банку та назви чекодавця (у фізичної особи — прізвища, ім'я, по батькові, дані його паспорта або документа, що його замінює).

Після цього **чекодержатель переконується в особі пред'явника чека** за паспортом або документом, що його замінює.

Для здійснення розрахунків чеками між клієнтами різних банків банк чекодержателя зобов'язаний прийняти чек з реєстрами та разом з другим та третім примірниками реєстру інкасувати чек спецзв'язком до банку-емітента. У цьому разі кошти на рахунок чекодержателя зараховуються тільки після отримання їх із банку-емітента.

Після цього банк-емітент перераховує кошти на рахунок чекодержателя. Оплачений чек залишається у банку-емітенті

Оплата за придбані цінності за депонованими коштами із аналітичного рахунку лімітованих чекових книжок знаходить своє відображення **по дебету** рахунків 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями" та ін. **і кредиту** аналітичного рахунку "Розрахунки чеками" рахунку 313 "Інші рахунки в банках в національній валюті" та 314 "Інші рахунки в банках в іноземній валюті".

Невикористані чеки після закінчення строку дії чекової книжки або вичерпання ліміту підлягають поверненню до банку-емітента.

Для поповнення ліміту чекодавець подає в банк платіжне доручення разом з відповідною чековою книжкою.

У дорученні в рядку "Призначення платежу" вказується "Поповнення ліміту за чековою книжкою".

У разі припинення клієнтом подальших розрахунків чеками та наявності невикористаного ліміту за чековою книжкою до закінчення строку її дії чекодавець подає її в банк разом з платіжним дорученням для зарахування невикористаного залишку ліміту на той рахунок, з якого депонувалися кошти.

Якщо при повному використанні чеків ліміт чекової книжки буде невичерпаним, чекодавцю може бути надана нова розрахункова чекова книжка на суму невикористаного ліміту. Для цього чекодавець

має подати в банк книжку з корінцями використаних чеків разом із заявою на отримання нової чекової книжки.

Відкликання невикористаних грошових коштів, які було задепоновано на інших рахунках в банку знайде своє відображення **по дебету** 311 "Поточні рахунки в національній валюті", 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики" **і кредиту** аналітичного рахунку "Розрахунки чеками" рахунку 313 "Інші рахунки в банках в національній валюті" та 314 "Інші рахунки в банках в іноземній валюті".

Враховуючи те, що найбільша частина порушень при оформленні чеків припадає на виписку чеків чекодавцем на більшу суму, ніж зарезервовано на аналітичному рахунку у банку — емітенті, в останні роки суб'єкти господарювання відмовляються від використання зазначеної форми безготівкових розрахунків!

Розрахунки за допомогою акредитивів

Акредитив — це форма розрахунків, при якій банк-емітент за дорученням свого клієнта (заявника акредитива) зобов'язаний:

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

– надати повноваження іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж.

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

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

Бенефіціар — юридична особа, на користь якої виставлений акредитив (продавець, виконавець робіт або послуг тощо).

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

Банк-емітент може відкривати такі види акредитивів:

а) покритий — акредитив, для здійснення платежів при якому завчасно бронюються кошти платника в повній сумі на окремому рахунку в банку-емітенті або виконуючому банку;

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

Акредитиви бувають відзивні та безвідзивні. На кожному акредитиві має бути вказано, чи є він відзивним або безвідзивним. У разі відсутності такої вказівки акредитив вважається безвідзивним.

Відзивний акредитив — акредитив, який може бути змінений або анульований банком-емітентом без попереднього погодження з бенефіціаром (наприклад, у разі недотримання умов, передбачених договором, дострокової відмови банку-емітента від гарантування платежів за акредитивом).

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

Кожний акредитив призначається для розрахунків тільки з одним бенефіціаром і не може бути переадресований.

Для відкриття акредитива підприємство подає банку-емітенту заяву про відкриття акредитиву, де має вказати:

– назву заявника та бенефіціара та їх ідентифікаційні коди за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України;

– назву банку-емітента та банку, виконуючого акредитив;

– вид акредитива;

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

– суму акредитива;

– дату і номер договору (угоди), яким передбачається відкриття акредитива;

– умови акредитива (види товарів, які сплачуються, розрахункові документи, порядок оплати цих документів — з акцептом уповноваженого платника або без акцепту та інше).

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

Акредитив має вміщувати лише ті умови, які можуть бути перевірені банками документально.

У разі відкриття акредитива, депонованого у банку-емітенті, **заявник перераховує платіжним дорученням кошти зі свого рахунку на аналітичний рахунок "Розрахунки акредитивами" в банку-емітенті** на підставі поданої заяви про відкриття акредитива.

Заява про відкриття акредитива подається у двох примірниках. Перший примірник заяви разом з першим примірником платіжного доручення в банку-емітенті підшивається в документи дня, **другий** — видається заявнику як розписка банку про відкриття акредитива.

Відкриття заявником акредитива знаходить своє відображення **по дебету** аналітичного рахунку "Розрахунки акредитивами" рахунку 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті", 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті" **і кредиту** рахунків 311 "Поточні рахунки в банках в національній валюті", 312 "Поточні рахунки в банках в іноземній валюті", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики".

Після відвантаження продукції, виконання робіт або послуг бенефіціар подає необхідні документи, передбачені умовами акредитива, разом з реєстром документів виконуючому банку. Виконуючий банк ретельно перевіряє подані бенефіціаром документи на предмет дотримання всіх умов акредитива (у разі порушення хоча б однієї з них виплати за акредитивом не проводить, про що інформує бенефіціара) і надсилає повідомлення банку-емітенту для отримання згоди на виконання акредитива.

У разі отримання негативної відповіді або її ненадходження виконуючий банк повертає всі документи за акредитивом бенефіціару з написом на першому примірнику реєстру про причини їх повернення за підписами головного бухгалтера і виконавця, засвідченими штампом банку.

До оплати за акредитивом не приймаються не оформлені належним чином документи, що підтверджують фактичну відправку товару, виконання робіт або надання послуг.

Виплати бенефіціару за акредитивом, депонованим у виконуючому банку, здійснюються з аналітичного рахунку "Розрахунки акредитивами".

Списання коштів з цього рахунку виконуючий банк здійснює на підставі реєстру документів за акредитивом та інших документів, що відповідають умовам акредитива.

Оплата за придбані цінності задепонованими коштами аналітичного рахунку по акредитивах знайде своє відображення **по дебету** рахунків 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями" та ін. **і кредиту** аналітичного рахунку "Розрахунки акредитивами" рахунку 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті", 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті".

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

Строк дії акредитива в банку-емітенті встановлюється покупцем у межах 15 днів з дня відкриття, не враховуючи нормативний термін проходження документів спецзв'язком між банками.

Керівник установи банку-емітента має право за поданням заявника акредитива у разі необхідності продовжувати строк дії акредитива на 10 днів, якщо це викликано зміною умов поставки та відвантаження продукції. Банк-емітент у свою чергу повідомляє про це виконуючий банк, а останній — бенефіціара.

Дата, зазначена в акредитиві, є останнім днем для оплати виконуючим банком документів за акредитивом.

Акредитив, депонований у банку-емітенті, закривається банком-емітентом після закінчення строку, вказаного в акредитиві.

В кінці операційного дня банк-емітент перераховує кошти з аналітичного рахунку "Розрахунки акредитивами" на поточний рахунок заявника акредитива і надсилає повідомлення виконуючому банку.

Закриття невикористаного акредитива, який було задепоновано на інших рахунках в банку знайде своє відображення **по дебету** рахунків 311 "Поточні рахунки в національній валюті", 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики". **і кредиту** аналітичного рахунку "Розрахунки акредитивами" рахунку 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті" та 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті".

Підставою для відображення у бухгалтерському обліку заявника акредитива або чекодавця операцій по дебету і кредиту рахунків 313 і 314 є виписки банку по рахунках, на яких депонувалися кошти з метою отримання лімітованих чекових книжок або відкриття акредитива. Порядок опрацювання банківських виписок по зазначених аналітичних рахунках аналогічний порядку опрацювання банківських виписок по поточному рахунку підприємства.

Інформація із виписок по інших рахунках у банках знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі у журналі–ордері № 2, а при спрощеній формі обліку — у розділі II Відомості 1-М (див. дод. А 1).

Розділ 4.

Оцінка та облік фінансових інвестицій

В розділі розглядаються наступні питання:

4.1. Визнання та оцінка фінансових інвестицій
4.2. Облік фінансових інвестицій

4.1. Визнання та оцінка фінансових інвестицій

Основним нормативним документом, що визначає поняття та оцінку фінансових інвестицій, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції", який затверджено наказом Міністерства фінансів України 17.05.2000 р. за № 284/4505.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції" (далі — Положення (стандарт) 12) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності.

Норми Положення (стандарту) 12 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Під капітальною інвестицією треба розуміти господарську операцію, яка передбачає придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних фондів та нематеріальних активів, які підлягають амортизації.

Під фінансовою інвестицією треба розуміти господарську операцію, яка передбачає придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів. Фінансові інвестиції поділяються на **прямі та портфельні.**

Пряма інвестиція — господарська операція, яка передбачає внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою.

Портфельна інвестиція — господарська операція, яка передбачає придбання цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку (за винятком операцій із

скупівлі акцій як безпосередньо платником податку, так і пов'язаними з ним особами, в обсягах, що перевищують 50 відсотків загальної суми акцій, емітованих іншою юридичною особою, які належать до прямих інвестицій).

Під реінвестицією треба розуміти господарську операцію, яка передбачає здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок доходу (прибутку) отриманого від інвестиційних опреацій.

Згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 2 "Баланс", **фінансові інвестиції** — це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

В залежності від того, на який термін підприємство здійснює інвестиції, вони поділяються на **довгострокові** та **короткострокові** (**поточні**).

Довгострокові фінансові інвестиції — це інвестиції на період більше одного року. Такі інвестиції відносяться до необоротних активів, виходячи з того, що вини не можуть бути реалізованими в будь-який момент.

Короткострокові (поточні) фінансові інвестиції — це інвестиції на період до одного року. Ці інвестиції відносяться до оборотних активів виходячи з того, що вони можуть бути реалізованими в будь-який момент.

Оцінка фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з:

- ціни її придбання;
- комісійних винагород;
- мита;
- податків;
- зборів;
- обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Визначення собівартості фінансової інвестиції розглянемо за допомогою прикладу 1.

Приклад 1.

Підприємство придбало 6000 акцій по 8,00 грн. за акцію. Вартість послуг брокерської фірми з урахуванням податку на додану

вартість склала 4200 грн. Виходячи із цього, собівартість фінансової інвестиції склала, спираючись на представлені документи 51500 грн. (6000 х 8,00 + 4200 – 700 (ПДВ) = 51500).

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

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

Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, встановленим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290.

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

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

Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших фінансових доходів або інших витрат відповідно.

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

Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

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

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

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

Розглянемо методику визначення суми амортизації дисконту за інвестиціями в облігації за допомогою прикладу 2.

Приклад 2.

Підприємство 3 січня 2008 року придбало облігації номінальною вартістю 60000 грн. за 54200 грн., тобто дисконт становив 5800 грн. (60000–54200).

Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 8 процентів річних. Дата погашення облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4800 грн. (60000 х 8%).

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$\frac{(60000 \times 8\%) + (5800 : 5)}{(54200 + 60000) : 2} \text{ прибл.} = 10{,}5\%$$

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації на протязі п'яти років покажемо за допомогою таблиці 4.1.

Таблиця 4.1.

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.*	Сума амортизації дисконту, грн. (гр.3-гр.2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.**
1	2	3	4	5
03.01.2008				54200
31.12.2008	4800	5691	891	55091
31.12.2009	4800	5785	985	56076
31.12.2010	4800	5888	1088	57164
31.12.2011	4800	6002	1202	58366
31.12.2012	4800	6434	1634	60000

* Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка.

** Визначається додаванням вартості інвестицій на попередню дату і суми амортизації дисконту за звітній період.

Розглянемо методику визначення суми амортизації премії за інвестиціями в облігації за допомогою прикладу 3.

Приклад 3.

Облігації номінальною вартістю 65000 грн. придбані 3 січня 2008 року за 72200 грн., тобто премія становила 7200 грн. (72200–65000). Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 8 процентів річних. Погашення облігацій відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 5200 грн. (65000 х 8%). Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$\frac{(5200 - 7200 : 5)}{(72200 + 65000) : 2} = 5{,}5\%$$

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації на протязі п'яти років покажемо за допомогою таблиці 4.2.

Таблиця 4.2.

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.*	Сума амортизації премії, грн. (гр.2-гр.3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.**
1	2	3	4	5
03.01.2008				72200
31.12.2008	5200	3971	1229	70971
31.12.2009	5200	3903	1297	69674
31.12.2010	5200	3832	1368	68306
31.12.2011	5200	3757	1443	66863
31.12.2012	5200	3337	1863	65000

* Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка.

** Визначається як різниця між вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період.

Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, крім випадків, якщо:

а) фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно

для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;

б) асоційоване, дочірнє або спільне підприємство веде діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

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

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що привело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування). Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що призвело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

Облік та оцінку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі розглянемо за допомогою прикладу 4.

Приклад 4.

Підприємство А 3 січня 2008 року придбало частку (40%) у власному капіталі підприємства Б за 740 тис. грн. Підприємство А веде облік інвестиції в асоційоване підприємство Б за методом участі в капіталі. Власний капітал асоційованого підприємства Б характеризується такими даними (таблиця 4.3).

Таблиця 4.3.

Структура власного капіталу асоційованого підприємства Б, тис. грн.

Статті власного капіталу асоційованого підприємства Б	На 01.01.2008	На 31.12.2008	Зміни у власному капіталі
Статутний капітал	1400	1400	–
Резервний капітал	350	350	–
Додатковий капітал	420	504	84
Нерозподілений прибуток	178	252	74
РАЗОМ	2348	2506	158

Таким чином, зростання додаткового капіталу асоційованого підприємства обумовлено дооцінкою необоротних активів.

У складі нерозподіленого прибутку на 31.12.2008 прибуток від реалізації товарів підприємству А становить 14 тис. грн. Придбані підприємством А товари у 2008 році не реалізовані.

Чистий прибуток за 2008 р. асоційованого підприємства становить 154 тис. грн., сума нарахованих дивідендів — 80 тис. грн.

Вартість фінансової інвестиції підприємства А в асоційоване підприємство Б, яка відображається в обліку за методом участі в капіталі, становитиме 797,6 тис. грн., тобто 740,0 + 24,0 /56,0 – 32,0/ + 33,6 = 797,6 (див. таблицю 4.4).

Якщо інвестор (материнське (холдінгове) підприємство, контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в дочірнього, спільного, асоційованого підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, що припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності

необоротних активів, відображаються повністю в період здійснення операції.

Таблиця 4.4.

Облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі

Показники	Сума, тис. грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Балансова вартість інвестиції на 01.01.2008	740,0	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”	х
Частка інвестора в чистому прибутку за 2008 рік (154-14) х 40%	56,0	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”	721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”
Частка інвестора в дивідендах (80 х 40%)	32,0	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”
Частка інвестора в сумі збільшення додаткового капіталу (84 х 40%)	33,6	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”	423 “Дооцінка активів”
Балансова вартість інвестиції на 31.12.2008	797,6	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”	х

Якщо інвестор (материнське (холдінгове) підприємство, контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи дочірньому, спільному, асоційованому підприємству відповідно і передає значні ризики та вигоди, пов’язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів дочірнього, спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу дочірньому, спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх

періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу дочірнім, спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим дочірнім, спільним, асоційованим підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Інвестор дочірнього, спільного, асоційованого підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

4.2. Облік фінансових інвестицій

Поряд із основним напрямком своєї діяльності кожне підприємство може також здійснювати і фінансові вкладення. Безпосередньо це виражається у купівлі підприємством на фінансовому ринку, з метою отримання у майбутньому економічних вигод, різного роду цінних паперів: акцій, облігацій, векселів та ін.

Для обліку фінансових інвестицій в бухгалтерському обліку передбачене використання рахунків 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" та 35 "Поточні фінансові інвестиції".

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, тощо.

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" має такі субрахунки:

141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі";

142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам";

143 "Інвестиції непов'язаним сторонам".

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

Аналітичний облік за рахунком 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень

та об'єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

На рахунку 35 "Поточні фінансові інвестиції" ведеться облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів.

Рахунок 35 "Поточні фінансові інвестиції" 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.

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і закордоном.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку фінансових інвестицій наведено у таблиці 4.5.

Таблиця 4.5.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку фінансових інвестицій

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Проведено передоплату продавцю при придбанні цінних паперів	371 "Розрахунки за виданими авансами"	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"
2.	Сплачено фінансовому посереднику за послуги по купівлі цінних паперів	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"
3.	Отримано придбані цінні папери	14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 35 "Поточні фінансові інвестиції"	371 "Розрахунки за виданими авансами"

Продовження таблиці 4.5.

1	2	3	4
4.	Спрямовано витрати на оплату послуг посередника на збільшення вартості придбаних цінних паперів	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
	Відображено податок на додану вартість по виставленому рахунку посередника	64 “Розрахунки за податками й платежами”	
5.	Переведено поточну фінансову інвестицію в довгострокову	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	35 “Поточні фінансові інвестиції”
6.	Переведено довгострокову фінансову інвестицію в поточну	35 “Поточні фінансові інвестиції”	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”
7.	Відображено одержані фінансові інвестиції в обмін на акції підприємства власної емісії	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”	41 “Пайовий капітал” 42 “Додатковий капітал” 46 “Неоплачений капітал”
8.	Придбано цінні папери за рахунок отриманої позики	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”	50 “Довгострокові позики” 60 “Короткострокові позики”
9.	Відображено збільшення балансової вартості фінансової інвестиції, яку оцінено на дату балансу за справедливою вартістю	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”
10.	Відображено дисконт за фінансовою інвестицією	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”	733 “Інші доходи від фінансових операцій”
11.	Відображено збільшення балансової вартості фінансової інвестиції на частку інвестора в чистому прибутку інвестованого підприємства	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”	72 “Дохід від участі в капіталі”

Продовження таблиці 4.5.

1	2	3	4
12.	Нараховано дохід від реалізації фінансових інвестицій	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”
13.	Отримано передоплату при продажу фінансових інвестицій	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
14.	Відображено балансову вартість реалізованих фінансових інвестицій	971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”
15.	Списано на фінансові результати собівартість реалізованих фінансових інвестицій	793 “Результат від іншої звичайної діяльності”	971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”
16.	Списано на фінансові результати дохід від реалізації фінансових інвестицій	741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”	793 “Результат від іншої звичайної діяльності”
17.	Відображено премію за фінансовою інвестицією	952 “Інші фінансові витрати”	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”
18.	Відображено зменшення балансової вартості фінансової інвестиції, яку оцінено на дату балансу за справедливою вартістю	975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”

Синтетичний і аналітичний облік фінансових інвестицій знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №4, а при спрощеній формі обліку у розділі ІІ Відомості 4-М (див. дод. А 4).

Розділ 5.

Облік праці та її оплати

В розділі розглядаються наступні питання:

5.1. Економічний зміст оплати праці та її форми
5.2. Облік особового складу працівників
5.3. Первинний облік затрат праці та її оплати
5.4. Утримання із заробітної плати
5.5. Зведений облік оплати праці

5.1. Економічний зміст оплати праці та її форми

Основним нормативно-правовим документом, який визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання (далі — підприємства), а також з окремими громадянами та сфери державного і договірного регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати є Закон України "Про оплату праці" №108/95 – ВР від 24.03.1995 року.

Законом визначено, що **заробітна плата** — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

В свою чергу заробітна плата складається із основної заробітної плати, додаткової заробітної плати, а також інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Основна заробітна плата — це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді

тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата — це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До них належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Мінімальна заробітна плата — це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

До мінімальної заробітної плати не включаються доплати за роботу в надурочний час, у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах праці, на роботах з особливими природними географічними і геологічними умовами та умовами підвищеного ризику для здоров'я, а також премії до ювілейних дат, за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, матеріальна допомога.

У разі, коли працівникові, який виконав місячну (годинну) норму праці, нарахована заробітна плата нижче законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати, підприємство провадить доплату до її рівня.

Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності і господарювання.

Джерелом коштів на оплату праці працівників госпрозрахункових підприємств є частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок їх господарської діяльності.

Для установ і організацій, що фінансуються з бюджету, — це кошти, які виділяються з відповідних бюджетів, а також частина доходу, одержаного внаслідок господарської діяльності та з інших джерел.

Об'єднання громадян оплачують працю найманих працівників з коштів, які формуються згідно з їх статутами.

Форми оплати праці поділяють на **погодинну і відрядну**.

Системи оплати праці є такі: ***погодинна, погодинно-премі-***

альна, відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, акордна, акордно-преміальна.

При ***погодинній*** оплаті праці заробітна плата працівника має пряму залежність від встановленого для відповідного виду праці розміру тарифної ставки та кількості відпрацьованого робочого часу. Використання ***погодинно-преміальної*** оплати праці передбачає отримання працівником окрім тарифного заробітку премії за досягнення кращих результатів.

Відрядна форма оплати праці виражає пряму залежність заробітку від кількості та якості виробленої продукції або обсягу виконаних працівниками робіт.

При ***відрядно-преміальній*** системі оплати праці, окрім оплати за звичайними розцінками за кількість виробленої продукції або виконаних робіт в межах встановленого завдання, здійснюється преміювання працівників за перевиконання завдання, поліпшення якості продукції, збільшення обсягу виконаних робіт.

Що стосується ***відрядно-прогресивної*** оплати праці, то в залежності від обсягу виконаних робіт або кількості отриманої продукції понад установлену норму, на підприємстві можуть застосовуватися прогресивно зростаючі розцінки.

При ***акордній*** системі оплати праці заробіток працівників визначається, виходячи із загального обсягу здійснюваних робіт, єдиних норм часу і відповідних погодинних ставок, а також умов терміновості завершення робіт.

Організація оплати праці здійснюється на підставі: законодавчих та інших нормативних актів; генеральної угоди на державному рівні; галузевих, регіональних угод; колективних договорів; трудових договорів. **Суб'єктами організації оплати праці є**: органи державної влади та місцевого самоврядування; власники, об'єднання власників або їх представницькі органи; професійні спілки, об'єднання професійних спілок або їх представницькі органи; працівники.

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників — залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі:

– тарифної ставки робітника першого розряду, що встановлюється у розмірі, не нижчому, ніж визначений генеральною (галузевою) угодою;

– міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, працівників підприємств, установ та організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету, регулювання фондів оплати праці працівників підприємств-монополістів згідно з переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

Умови розміру оплати праці працівників установ та організацій, що фінансуються з бюджету, визначаються Кабінетом Міністрів України.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, як правило, один раз на рік під час затвердження Державного бюджету України з урахуванням пропозицій, вироблених шляхом переговорів, представників професійних спілок, власників або уповноважених ними органів, які об'єдналися для ведення колективних переговорів і укладення генеральної угоди.

Розмір мінімальної заробітної плати переглядається залежно від зростання індексу цін на споживчі товари і тарифів на послуги за угодою сторін колективних переговорів.

Договірне регулювання оплати праці працівників підприємств здійснюється на основі системи угод, що укладаються на державному (генеральна угода), галузевому (галузева угода), регіональному (регіональна угода) та виробничому (колективний договір) рівнях відповідно до Закону України "Про колективні договори і угоди".

Норми колективного договору, що допускають оплату праці нижче від норм, визначених генеральною, галузевою або регіональною угодами, але не нижче від державних норм і гарантій в оплаті праці, можуть застосовуватися лише тимчасово на період подолання фінансових труднощів підприємства терміном не більше, як шість місяців.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та

розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами.

Оплата праці працівників підприємства здійснюється в першочерговому порядку після сплати обов'язкових платежів.

Забороняється будь-яке зниження розмірів оплати праці залежно від походження, соціального і майнового стану, расової та національної належності, статі, мови, політичних поглядів, релігійних переконань, членства у професійній спілці чи іншому об'єднанні громадян, роду і характеру занять, місця проживання.

Суб'єкти організації оплати праці не мають права в односторонньому порядку приймати рішення з питань оплати праці, що погіршують умови, встановлені законодавством, угодами і колективними договорами.

Нормальна тривалість робочого часу працівників не може перевищувати 40 годин на тиждень.

Підприємства і організації при укладенні колективного договору можуть встановлювати меншу норму тривалості робочого часу, ніж передбачено законом.

Скорочена тривалість робочого часу встановлюється:

1) для працівників віком від 16 до 18 років — 36 годин на тиждень, для осіб віком від 15 до 16 років (учнів віком від 14 до 15 років, які працюють в період канікул) — 24 години на тиждень.

Тривалість робочого часу учнів, які працюють протягом навчального року у вільний від навчання час, не може перевищувати половини максимальної тривалості робочого часу, передбаченої в попередньому абзаці для осіб відповідного віку;

2) для працівників, зайнятих на роботах з шкідливими умовами праці, — не більше, як 36 годин на тиждень.

Час початку і закінчення щоденної роботи (зміни) передбачається правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіками змінності у відповідності з законодавством.

Для працівників установлюється **п'ятиденний робочий тиждень** з двома вихідними днями. При п'ятиденному робочому тижні тривалість щоденної роботи (зміни) визначається правилами внутрішнього трудового розпорядку або графіками змінності, які затверджує власник або уповноважений ним орган за погодженням з профспілковим комітетом підприємства, установи, організації з додержанням установленої тривалості робочого тижня.

На тих підприємствах, в установах, організаціях, де за характером виробництва та умовами роботи запровадження п'ятиденного робочого тижня є недоцільним, встановлюється **шестиденний робочий тиждень** з одним вихідним днем. При шестиденному робочому тижні тривалість щоденної роботи не може перевищувати 7 годин при тижневій нормі 40 годин, 6 годин при тижневій нормі 36 годин і 4 години при тижневій нормі 24 години.

П'ятиденний або шестиденний робочий тиждень встановлюється власником або уповноваженим ним органом спільно з профспілковим комітетом з урахуванням специфіки роботи, думки трудового колективу і за погодженням з місцевою Радою народних депутатів.

Напередодні святкових і неробочих днів тривалість роботи працівників, крім працівників із скороченою тривалість робочого часу, скорочується на одну годину як при п'ятиденному, так і при шестиденному робочому тижні.

Напередодні вихідних днів тривалість роботи при шестиденному робочому тижні не може перевищувати 5 годин.

У випадку, коли святковий або неробочий день збігається з вихідним днем, вихідний день переноситься на наступний після святкового або неробочого.

Кодексом законів про працю України встановлено наступні святкові дні:

1 січня — Новий рік;
7 січня — Різдво Христове;
8 березня — Міжнародний жіночий день;
1 і 2 травня — День міжнародної солідарності трудящих;
9 травня — День Перемоги;
28 червня — День Конституції України;
24 серпня — День незалежності України.

Работа також не провадиться в дні релігійних свят:

7 січня – Різдво Христове;
один день (неділя) – Пасха (Великдень);
один день (неділя) — Трійця.

За погодинною системою оплати праці робота **в надурочний час** оплачується в подвійному розмірі годинної ставки.

За відрядною системою оплати праці за роботу **в надурочний час** виплачується доплата у розмірі 100 відсотків тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, — за всі відпрацьовані надурочні години.

Робота у вихідний, святковий і неробочий день оплачується у подвійному розмірі:

1) відрядникам — за подвійними відрядними розцінками;

2) працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками, — у розмірі подвійної годинної або денної ставки;

3) працівникам, які одержують місячний оклад, — у розмірі одинарної годинної або денної ставки зверх окладу, якщо робота у святковий і неробочий день провадилася у межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки зверх окладу, якщо робота провадилася понад місячну норму.

Оплата у зазначеному розмірі провадиться за години, фактично відпрацьовані у святковий і неробочий день.

На бажання працівника, який працював у вихідний, святковий і неробочий день, йому може бути наданий інший день відпочинку.

При невиконанні норм виробітку не з вини працівника оплата провадиться за фактично виконану роботу. Місячна заробітна плата в цьому разі не може бути нижчою від двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу). При невиконанні норм виробітку з вини працівника оплата провадиться відповідно до виконаної роботи.

При виготовленні продукції, що виявилася браком не з вини працівника, оплата праці після її виготовлення провадиться за зниженими розцінками. Місячна заробітна плата працівника в цих випадках не може бути нижчою від двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу).

Брак виробів, що стався внаслідок прихованого дефекту в оброблюваному матеріалі, а також брак не з вини працівника, виявлений після приймання виробу органом технічного контролю, оплачується цьому працівникові нарівні з придатними виробами.

Повний брак з вини працівника оплаті не підлягає. Частковий брак з вини працівника оплачується залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками.

Час простою не з вини працівника оплачується з розрахунку не нижче від двох третин тарифної ставки встановленого працівникові розряду (окладу).

Про початок простою, крім простою структурного підрозділу чи всього підприємства, працівник повинен попередити власника або уповноважений ним орган чи бригадира, майстра, інших посадових осіб.

За час простою, коли виникла виробнича ситуація, небезпечна для життя чи здоров'я працівника або для людей, які його оточують, і навколишнього природного середовища не з його вини, за ним зберігається середній заробіток.

Час простою з вини працівника не оплачується.

5.2. Облік особового складу працівників

Наказом Міністерства статистики України № 253 від 09.10.1995 р. затверджено наступні типові форми з обліку особового складу працівників підприємства:

П-1 "Наказ (розпорядження) про прийом на роботу";
П-2 "Особова картка";
П-3 "Алфавітна картка";
П-4 "Особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи";
П-5 "Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу";
П-6 "Наказ (розпорядження) про надання відпустки";
П-7 "Список № __ про надання відпустки";
П-8 "Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)".

Для обліку прийнятих на роботу працівників застосовується **"Наказ (розпорядження) про прийом на роботу" (форма № П-1)**, який заповнюється у відділі кадрів.

Завізований начальником відділу кадрів або особою, відповідальною за прийняття на роботу, проект наказу (розпорядження) в необхідних випадках є направленням на переговори і пропуском в цех (відділ) для ознайомлення з умовами роботи.

Керівник структурного підрозділу — начальник (майстер) цеху (відділу) робить висновок про можливість зарахування: на зворотній стороні проекту наказу (розпорядження) вказується, ким може бути прийнятий на роботу той, хто наймається, по якому розряду, чи з яким окладом і тривалість строку випробування.

Згода працівника з умовами праці, результати переговорів, в разі необхідності медичного огляду, відмітки про проходження інструктажу з техніки безпеки, протипожежному мінімуму та інші відмітки проставляються на зворотній стороні форми.

Проект наказу (розпорядження) про прийом на роботу

працівника, якому встановлюють оклад, візується у відповідній службі підприємства (організації) для підтвердження вакантної посади і окладу, що встановлюються за штатним розписом.

Підписаний керівником підприємства (організації) наказ (розпорядження) оголошується працівнику під розписку.

На підставі підписаного наказу (розпорядження) про прийом на роботу відділ кадрів заповнює документ первинного обліку форму **№ П-2 "Особова картка"**, робить відповідні записи у трудовій книжці; бухгалтерія відкриває особовий рахунок чи аналогічний йому документ.

Трудова книжка є основним документом про трудову діяльність працівника.

Трудові книжки ведуться на всіх працівників, які працюють на підприємстві, в установі, організації або у фізичної особи понад п'ять днів.

Працівникам, що стають на роботу вперше, трудова книжка оформляється не пізніше п'яти днів після прийняття на роботу.

На великих підприємствах з метою полегшення роботи з картотекою, де це доцільно, на кожного працівника відкривається додатково **"Алфавітна картка" (форма № П-3)**. Картотека алфавітних карток ведеться по підприємству в цілому і картки в ній розкладаються в алфавітному порядку.

При оформленні переведення працівника із одного цеху (відділу, дільниці) в інший застосовується **"Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу" (форма № П-5)**, який заповнюється працівником відділу кадрів у двох примірниках. Один примірник зберігається у відділі кадрів, другий передається до бухгалтерії.

Наказ (розпорядження) візує начальник цеху (відділу, дільниці) попереднього і нового місця роботи та підписує керівник підприємства (організації).

На підставі наказу (розпорядження) про переведення на іншу роботу відділ кадрів робить відмітки в особовій картці ф. № П-2, трудовій книжці та інших документах.

На зворотній стороні форми робляться відмітки про нездані майново-матеріальні та інші цінності, що рахуються за працівником на попередньому місці роботи.

Для оформлення щорічної та інших видів відпустки, що надається працівникам у відповідності з чинними законодавчими актами і положеннями, колективними договорами, контрактами та графіками відпусток застосовується **"Наказ (розпорядження) про**

надання відпустки" (форма № П-6), який заповнюється у двох примірниках. Один залишається у відділі кадрів, другий передається до бухгалтерії. Наказ підписується начальником (майстром) цеху (відділу, дільниці) та керівником підприємства (організації).

На підставі наказу (розпорядження) про надання відпустки відділ кадрів робить відмітки в особовій картці ф. № П-2 працівника, а бухгалтерія робить розрахунок заробітної плати, що належить за відпустку. При наданні відпустки без оплати поруч із зазначенням кількості днів відпустки зазначається "без оплати".

Відпустки для групи працівників доцільно оформлювати за допомогою форми **"Список №___ про надання відпустки" (форма № П-7)**.

Відмітки про здачу інструменту, спецодягу та іншого господарського інвентаря на період відпустки працівника в списку про надання відпустки не робляться.

Відділ кадрів на основі списку про надання відпустки відмічає в особовій картці працівника дані про відпустку, а розрахунковий відділ бухгалтерії робить розрахунок заробітної плати, що належить за відпустку.

При звільненні працівників, за винятком тих, які звільняються вищестоящим органом, оформляється працівником відділу кадрів у двох примірниках на всіх працівників **"Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)" (форма № П-8)**. Один екземпляр залишається у відділі кадрів, а другий передається в бухгалтерію. Наказ підписується начальником (майстром) цеху (відділу, дільниці) та керівником підприємства (організації).

У розділі "Довідка про нездані майново-матеріальні та інші цінності" робляться відмітки про нездані цінності, що рахуються за працівником.

На підставі наказу (розпорядження) про припинення трудового договору бухгалтерія робить розрахунок із працівником.

5.3. Первинний облік затрат праці та її оплати

На виконання заходів по реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики Міністерством статистики України № 253 від 09.10.1995 р. затверджено і введено в дію з 01.01.1996 р. наступні типові форми первинного обліку використання робочого часу:

П-12 “Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати”;
П-13 “Табель обліку використання робочого часу”;
П-14 “Табель обліку використання робочого часу”;
П-15 “Список осіб, які працювали в надурочний час”;
П-16 “Листок обліку простоїв”.

Для обліку використання робочого часу всіх категорій працюючих, для контролю за дотриманням працюючими встановленого режиму робочого часу, для отримання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, а також для складання статистичної звітності з праці використовують **“Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати” (форма № П-12)**, який складається в одному примірнику уповноваженою на те особою та після відповідного оформлення передається в бухгалтерію.

Відмітки у табелі про причини неявок на роботу, чи про фактично відпрацьований час, про роботу в надурочний час чи інші відхилення від нормальних умов роботи повинні бути зроблені тільки на підставі документів, оформлених належним чином (листок непрацездатності і т. п.).

Форма № П-13 “Табель обліку використання робочого часу” застосовується в умовах автоматизованої системи управління підприємством. Бланк табеля форми № П-13 з заздалегідь заповненими окремими реквізитами може бути створений за допомогою засобів обчислювальної техніки. До таких реквізитів відносяться: цех (відділ), бригада, прізвище, ім’я, по батькові, професія (посада), табельний номер і т.д., тобто дані, що є у довідниках умовно-постійної інформації. В цьому випадку форма табеля змінюється відповідно до прийнятої технології обробки даних. Разом з тим така форма повинна забезпечувати можливість відображати у ній облік використання робочого часу.

Типова форма № П-13, пристосована до різних умов організації виробництва, може бути доповнена необхідними даними, наприклад, для вугільної, гірничорудної та інших галузей промисловості, з метою контролю за знаходженням робітників на роботі під землею, доцільно включити показники часу спуску в шахту та підйому з неї.

Для обліку використання робочого часу працівників з твердим місячним окладом чи ставкою використовують типову **форму № П-14 “Табель обліку використання робочого часу”** (див. зразок 5.1).

Зразок 5.1.

ВО "Росток"
підприємство, організація

Типова форма № П-14
Затверджена наказом Мінстату України
Від 09.10.1995 р. №253

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ *00547038*
Код за УКУД

Цех (відділ), дільниця *Цех № 1. Виробництво столів*

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ РОБОЧОГО ЧАСУ

за *квітень* 2008 р.

Номер за порядком	Табельний номер	Прізвище, ім'я, по батькові	Професія (посада)	Числа місяця																Днів	
				1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	–	явок	неявок
				16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31		
1	*12010*	*Тишкевич Г.К.*	*зварювальник*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВШ*	*ВШ*	*8*	*8*	*8*	*Х*	*Х*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	–		
				8	*8*	*8*	*8*	*ВШ*	*ВШ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*В*	*В*	*В*	*18*	*2*
2	*11005*	*Трохимов С.М.*	*столяр*	*8*	*Х*	*Х*	*Х*	*8*	*ВШ*	*ВШ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	–		
				8	*8*	*8*	*8*	*ВШ*	*ВШ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*8*	*20*	*3*
3	*11470*	*Шатренко В.І.*	*столяр*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВШ*	*ВШ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	–		
				8	*8*	*8*	*8*	*ВШ*	*ВШ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*8*	*23*	–
		і т.д.																			

Табельник (майстер) *= Петрова*

Начальник цеху (відділу), дільниці *= Тимчук*

Для забезпечення обліку використання робочого часу у вказаних документах застосовуються умовні позначення, приклади яких вміщуються в табелях, зокрема: ВЩ — вихідні (дні щотижневого відпочинку), святкові та неробочі; Х — тимчасова непрацездатність та відпустки по догляду за хворим по карантину, оформлені листками непрацездатності; К — відрядження службові; В — відпустка (основна щорічна); ПЦ — цілозмінні простої не з вини працюючого; ПР — прогули та інші неявки з поважних причин і т.ін.

Табель ведеться на протязі місяця керівником або обліковцем конкретного підрозділу, а в кінці місяця із підписами вказаних осіб передається до бухгалтерії.

Для працівників з погодинною оплатою праці дані табеля є основою для нарахування їм заробітної плати. Поряд з тим, для працівників як із погодинною, так і відрядною оплатою праці дані табеля є основою для здійснення аналізу використання робочого часу працівників підприємства.

Поряд із вказаним виникає запитання, як розрахувати заробітну плату працівнику із погодинною формою оплати праці, у місяцях із різною тривалістю робочого часу?

Приклад.

Посадовий оклад працівника підприємства складає 500 грн. У травні місяці працівник брав за власний рахунок 3 дні відпустки із числа 8-годиних робочих днів. У липні місяці працівник знову брав за власний рахунок ще 3 дні відпустки. Із вказаного логічним буде уявити, що розмір нарахованої працівнику заробітної плати у травні і липні місяці буде однаковим. **Проте це буде неправильно.**

Для врегулювання даного питання, з метою врахування вищевикладених вимог законодавства, в кінці кожного року на наступний рік Міністерство праці та соціальної політики України видає відповідний нормативний акт "Про норму тривалості робочого часу на 20__ рік", яким встановлює для всіх підприємств України єдині норми (у розрізі місяців) тривалості робочого часу на рік (див. табл.5.1.)

За даними таблиці 5.1. норма тривалості робочого часу в травні 20__ року становила 136 годин, а у липні — 176 годин. Враховуючи посадовий оклад працівника в розмірі 500 грн. оплата однієї робочої години у вказаних місяцях становитиме:

– у травні (500 грн. : 136 год.) = 3,67 грн.;

– у липні (500 грн. : 176 год.) = 2,84 грн.

Таблиця 5.1.

Помісячні норми тривалості робочого часу на 20__ рік

№ з/п	Показники	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	За рік
1	Кількість календарних днів	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31	366
2	Кількість святкових днів і днів релігійних свят (число місяця, на яке припадає свято)	2		1	1	4	1		1					10
		1, 7		8	11	1, 2, 9, 30	28		24					
3	Кількість вихідних днів	9	9	8	8	10	8	9	9	8	10	8	8	104
4	Кількість днів, робота в які не проводиться	11	9	9	9	14	9	9	10	8	10	8	8	114
5	Кількість робочих днів	20	20	22	21	17	21	22	21	22	21	22	23	252
6	Кількість днів, що передують святковим та неробочим, в які тривалість робочого дня (зміни) при 40-годинному тижні зменшується на 1 годину (число місяця, в яке скорочується тривалість робочого дня)	1			1				1				1	4
		(6)			(30)				(23)				(31)	
Норма тривалості робочого часу, год.														
7	При 40-годинному робочому тижні	159	160	176	167	136	168	176	167	176	168	176	183	2012
8	При 36-годинному робочому тижні	144,0	144,0	158,4	151,2	122,4	151,2	158,4	151,2	158,4	151,2	158,4	165,6	1814,4
9	При 24-годинному робочому тижні	96,0	96,0	105,6	100,8	81,6	100,8	105,6	100,8	105,6	100,8	105,6	110,4	1209,6

Враховуючи те, що в травні і липні працівник не працював по три 8-годинних робочих дні, виходить, що він не відпрацював у кожному з місяців по 24 год. Тобто у травні він відпрацював 112 год. (136 год. – 24 год.), а в липні 152 год. (176 год. – 24 год.).

Виходячи із вказаного, нарахована заробітна плата у вказаних місяцях становитиме:

– у травні (3,67 грн. х 112 год.) = 411,04 грн.;

– у липні (2,84 грн. х 152 год.) = 431,68 грн.

Як видно із зазначеного, різниця при нарахуванні заробітної плати буде: 431,68 грн. – 411,04 грн. = **20,64 грн.**

Зауважимо, що неправильне нарахування заробітної плати має безпосередній вплив на визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, а також на накладання штрафних санкцій на підприємство податковими органами за умов необгрунтованого завищення витрат!

Для обліку часу, який відпрацьовано надурочно, та оплати роботи в надурочний час використовується **"Список осіб, які працювали в надурочний час" (форма № П-15)**, який заповнюється майстром або іншими посадовими особами, які відповідальні за облік робочого часу, та передається в бухгалтерію.

Облік часу простоїв здійснюється на підставі **"Листка обліку простоїв" (форма № П-16)**. Аркуш обліку простоїв з відміткою про час простоїв використовується для запису в табелі.

Для обліку обсягів виконаних робіт, затрат робочого часу і нарахованої заробітної плати членам бригади, оплата праці яких здійснюється за відрядною формою оплати праці, у первинних виробничих підрозділах використовують **"Наряд на відрядну роботу (для бригади)"** (див. зразок 5.2.). Наряд виписують строком до одного місяця в одному екземплярі. В ньому на протязі місяця поряд із обсягами виконаних бригадою робіт, на зворотній стороні щоденно відмічається також кількість відпрацьованого часу кожним працівником бригади.

По факту виконання завдання або закінчення календарного місяця визначається загальна сума заробітку, яка належить бригаді за виконані роботи. Заробіток кожного працівника визначається, виходячи із його кваліфікаційного розряду та кількості відпрацьованого ним часу.

Для проведення такого роду розрахунку скористаємося прикладом, який наведено у зразку 5.2. Як бачимо, заробітна плата

Зразок 5.2.

Організація (підприємство) ***ВО "Росток"***
Дільниця (цех, відділ) ***будівельна дільниця № 3***
Бригада ***будівельна бригада № 4***

Затверджую ***Заступник головного економіста = Мартин***
" ***30*** " ***квітня*** 200***8*** **р.**

НАРЯД № *47*

на відрядну роботу (для бригади)
на період ***квітень*** 200***8*** р.

№ п/п	Дата	Опис робіт	Од. виміру	Кількість виробів, робіт		Норма на одиницю виміру		Всього		Примітка
				задано	прийнято	розцінка, грн	час	нормо-години	сума заробітку, грн.	
1	*1-5*	***Встановлення дверних блоків***	***шт***	***25***	***25***	***20-00***	***450 хв.***	***188***	***500-00***	
2	*8-12*	***Встановлення віконних блоків***	***шт***	***50***	***50***	***15-00***	***300 хв.***	***250***	***750-00***	
3	*15-30*	***Покриття даху шифером хвильовим***	***$м^2$***	***2400***	***2400***	***0-60***	***10 хв.***	***402***	***1440-00***	
		Всього:	–	–	–	–	–	***840***	***2690-00***	

Завдання видав ***= Засонко*** (начальник дільниці)
Завдання прийняв ***= Ятренко*** (бригадир)

Завдання здав ***= Ятренко*** (бригадир)
Завдання прийняв ***= Засонко*** (начальник дільниці)

Оцінка якості виконаних робіт ***Відмінна***

Продовження зразка 5.2.

Зворотна сторона

Прізвище, ім'я, по батькові	Профе-сія	Роз-ряд	Та-бель-ний номер	Відпрацьовано годин по числах місяця																Всього відпра-цьова-но, год	Всього відпра-цьова-но, днів	Всьо-го, грн.
				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			
Саченко І.Г.	*будівельник*	*4*	*1740*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	–	*176*	*22*	*924,63*
				8	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	–			
Матус П.З.	*будівельник*	*2*	*1808*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	–	*176*	*22*	*462,42*
				8	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	–			
Шинко А.О.	*будівельник*	*3*	*1614*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	–	*176*	*22*	*693,48*
				8	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	–			
Антипов С.І.	*будівельник*	*1*	*1874*	*Х*	*Х*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	–	*160*	*20*	*210,14*
				8	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	–			
Тимчук Г.М.	*будівельник*	*2*	*1820*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	–	*152*	*19*	*399,33*
				8	*8*	*8*	*8*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	*Х*	*Х*	*Х*	*ВЩ*	*ВЩ*	*8*	*8*	–			
Всього:																				*840*	*105*	*2690,00*

Підпис відповідальної особи *= Ратушняк*

працівників будівельної бригади за квітень місяць 2005 року склала 2690 грн. 00 коп. Враховуючи те, що працівники бригади мають різні кваліфікаційні розряди, а також різну кількість відпрацьованого часу при виконанні бригадою роботи, здійснюється розрахунок загальної кількості по бригаді розрядо-годин: (4х176+2х176+3х176+1х160+2х152) = (704+352+528+160+304) = 2048 розрядо-годин.

Заробітна плата працівників бригади у розрахунку на 1 розрядо-годину розраховується діленням загальної заробітної плати на загальну кількість розрядо-годин по підрозділу. Множенням заробітної плати у розрахунку на 1 розрядо-годину на кількість розрядо-годин конкретного працівника визначають розмір його заробітної плати.

При нарахуванні оплати праці працівникам бригади можна також використовувати й інший варіант розрахунку, згідно з яким відпрацьований час кожного працівника множиться на його годинну тарифну ставку і таким чином визначається заробіток працівника по тарифу. Співвідношенням нарахованої по бригаді суми заробітної плати до суми заробітку працівників по тарифу визначається співвідношення у процентах загального відрядного заробітку до тарифного. Враховуючи даний процент, визначають заробіток кожного працівника.

Для обліку обсягів виконаних робіт, затрат робочого часу і нарахованої заробітної плати працівників — відрядників використовується також **“Наряд на відрядну роботу (індивідуальний)”** (див. зразок 5.3.), який відкривається на кожного працівника у розрахунку на календарний місяць.

Для нарахування заробітної плати водіям вантажних автомобілів використовується **“Подорожній лист вантажного автомобіля”**, зокрема: типова форма № 1 (міжнародна) і типова форма № 2 — в межах України (див. зразок 6.1). Подорожній лист виписується у розрахунку на кожен день (при далеких рейсах у розрахунку на один рейс). Для нарахування оплати праці водіям легкових автомобілів використовуються **“Подорожній лист службового легкового автомобіля”** (типова форма № 3).

Враховуючи особливості окремих галузей економіки, відповідним галузевим міністерствам надано право запроваджувати також інші спеціалізовані форми первинних документів по обліку праці та її оплати.

Зразок 5.3.

Організація (підприємство) ***ВО "Росток"***
Дільниця (цех) ***Ремонтна майстерня***
Бригада _____

Затверджую ***Заступник головного економіста = Мартин***
"***31***" ***січня*** 200 ***8*** р.

НАРЯД № *9*

на відрядну роботу (індивідуальний)
на період ***січень*** 200 ***8*** р.

Призвище, ім'я, по-батькові	Про-фесія	Роз-ряд	Табель-ний номер	Відпрацьовано годин по числах місяця																Відпра-цьовано, год.	Відпра-цьовано, днів.
				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		
Крутюк	***слюсар***	***6***	***1410***	***ВШ***	***ВШ***	***ВШ***	***ВШ***	***8***	***8***	***ВШ***	***8***	***8***	***ВШ***	***ВШ***	***8***	***8***	***8***	***8***	-	**128**	**16**
				8	***ВШ***	***ВШ***	***8***	***8***	***8***	***8***	***8***	***ВШ***	***ВШ***	***8***	***8***	***X***	***X***	***X***	***ВШ***		

№ з/п	Дата	Опис робіт	Од. виміру	Кількість виробів, робіт		Норма на одиницю виміру	Всього		Примітка
				задано	прийнято	розцінка, грн.	час	нормо - години	сума заробітку, грн.	
1	***5 - 6***	***Заміна первинного вала***								
		коробки передач ГАЗ - 53	***шт***	***1***	***1***	***36-00***	***6 год.***	***6***	***36-00***	
2	***8 - 9***	***Заміна планетарки***								
		заднюго моста ЗІЛ - 130	***шт***	***1***	***1***	***48-00***	***8 год.***	***8***	***48-00***	
		і т. д.								
		Всього:	-	-	-	-	-	***102***	***612-00***	

Завдання видав ***= Тараненко*** Завідуючий реммайстернею
Завдання прийняв ***= Крутюк*** Робітник

Завдання здав ***= Крутюк*** Робітник
Завдання прийняв ***= Тараненко*** Завідуючий реммайстернею

Оцінка якості виконанних робіт ***Відмінна***

Підпис відповідальної особи ***= Обліковченко***

5.4. Утримання із заробітної плати

Сума, яка нарахована працівнику за виконану роботу, і сума, яка належить до виплати, як правило, відрізняються одна від одної на суму проведених утримань із оплати праці.

Утримання із заробітної плати можуть бути:

1) обов'язкові — ті, які можуть провадитись тільки у випадках, передбачених законодавством України (прибутковий податок, утримання до Пенсійного фонду, фонду соціального страхування, фонду страхування на випадок безробіття, а також утримання за рішенням суду на користь юридичних та фізичних осіб);

2) утримання, які здійснюються за ініціативою підприємства (для погашення невитраченого і своєчасно не повернутого авансу, виданого на службове відрядження або на господарські потреби; при звільненні працівника до закінчення того робочого року, в рахунок якого він вже отримав відпустку; при відшкодуванні шкоди, завданої з вини працівника підприємству та ін.).

При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань, передбачених законодавством України, не може перевищувати 50% (а в окремих випадках і 70%) заробітної плати.

Нормативними документами, які визначають порядок та розміри здійснення зборів до фондів соціального спрямування, а також прибуткового податку із доходів працівників є:

– Закон України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" №400/97-ВР від 26.06.97 р.

– Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням "від 18.01.2001 р. № 2240 – III.

– Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття "від 2.03.2000 р. № 1533 – III.

– Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003 р. №889–IV;

– Постанова Кабінету міністрів України "Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей" № 116 від 22.01.1996 р.

Увага! Враховуючи часті зміни у нормативних актах, порядок утримання і ставки в підручнику не наводяться! По даному питанню краще ознайомитися або на лекціях по даному курсу, або із зазначених першоджерел на той момент, коли виникне у цьому потреба!

Кореспонденція рахунків при здійсненні утримань із заробітної плати представлена у наступному пункті даної теми.

5.5. Зведений облік оплати праці

Узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до не облікового складу підприємства, — з оплаті праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані у встановлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами, здійснюється **на рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"**, який має наступні субрахунки:

661 "Розрахунки за заробітною платою";

662 "Розрахунки з депонентами";

663 "Розрахунки за іншими виплатами".

За кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, **за дебетом** — здійснення платежів за виплатами у грошовій і натуральній формі, утримання податку із доходів фізичних осіб, утримання до фондів соціального спрямування, а також інші утримання з виплат працівникам.

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі неотримання їх працівниками із каси підприємства в установлений строк відображається за дебетом субрахунків 661 "Розрахунки за заробітною платою" і 663 "Розрахунки за іншими виплатами" та кредитом субрахунку 662 "Розрахунки з депонентами".

На субрахунку 663 "Розрахунки за іншими виплатами" ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Наказом Міністерства статистики України № 144 від 22.05.1996 р. введені в дію з липня 1996 р. типові форми з обліку розрахунків з робітниками і службовцями по заробітній платі:

П-49 "Розрахунково-платіжна відомість";

П-50 "Розрахункова відомість";

П-51 "Розрахункова відомість";

П-52 "Розрахунок заробітної плати";

П-53 "Платіжна відомість";

П-54 "Особовий рахунок";

П-54а "Особовий рахунок";

П-55 “Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати”;

П-56 “Накопичувальна картка обліку заробітної плати”.

Для розрахунку та видачі заробітної плати і пенсії всім категоріям працюючих застосовується **“Розрахунково-платіжна відомість” (форма № П-49)**, яка складається в одному екземплярі. Дані із відомості щомісяця накопичуються у **“Особовому рахунку”** кожного працівника (типова форма № П-54).

Нарахування заробітної плати проводиться на основі даних первинних документів з обліку виробітку, фактично відпрацьованого часу, доплатних листків та інших документів. Одночасно проводиться розрахунок всіх утримань із заробітної плати і визначається сума, що належить до видачі.

При спрощеній формі бухгалтерського обліку розрахунок заробітної плати (проведення нарахування заробітної плати і здійснення утримань з неї) зазначається у розділі II Відомості 3-М (див. додаток А 3).

Для розрахунку заробітної плати і пенсії всім категоріям працюючих застосовується також **“Розрахункова відомість” (форма № П-51),** яка складається в одному екземплярі в бухгалтерії. Дані із відомості щомісяця накопичуються у “**Особовому рахунку**” кожного працівника (типова форма № П-54).

Для обліку видачі заробітної плати із каси підприємства за умов використання розрахункової відомості застосовують документ **“Платіжна відомість”** (форма № П-53).

На титульному листі форми вказується загальна сума виданої і депонованої заробітної плати. При необхідності в графі “Примітка” вказується номер пред’явленого документа.

При заповненні платіжної відомості після останнього запису необхідно зробити підсумковий рядок для загальної суми по відомості. Підсумкові рядки можуть бути введені також в кінці кожної сторінки.

При складанні документа за допомогою засобів обчислювальної техніки форма може друкуватись без рядків.

Типову форму документа “Платіжна відомість” наведено у зразку 5.4.

Форма П-54 “Особовий рахунок” застосовується для запису за кожний місяць протягом року всіх видів нарахувань та утримань із заробітної плати працівника на підставі первинних документів по обліку виробітку та виконаних робіт, відпрацьованого часу і документів на різні види оплат.

Зразок 5.4.

ВО "Росток"
(підприємство, організація)

Типова форма № П-53
Затверджена наказом
Мінстату України
22 травня 1996 р. № 144

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ ***00547038*** Код за УКУД

цех, відділ
Зміна
майстра, начальника

До розрахункової відомості № ***12***
В касу для оплати в строк
з ***4 квітня*** по ***8 квітня*** 200***8*** р.
в сумі ***Десять тисяч двісті грн. 00 коп. (10200 грн. 00 коп.)***

Кореспондуючий рахунок		Код цільового призначення
рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	

Керівник ***= Іваненко***
Головний бухгалтер ***= Петренко***
"***3***" ***квітня*** 200***8*** р.

ПЛАТІЖНА ВІДОМІСТЬ № *12*

за ***березень*** 200***8*** р.

Кількість аркушів ***1***

По цій платіжній відомості виплачено гривень
Вісім тисяч п'ятсот сім грн. 45 коп. (8507 грн. 45 коп.)

і депоновано гривень
Одна тисяча шістсот дев'яносто дві грн. 55 коп. (1692 грн. 55 коп.)

Виплату здійснив ***= Сидоренко***
Перевірив бухгалтер ***= Петренко***

2-а, 3-а, 4-а сторінки форми № П-53

№ п/п	Табельний номер	Прізвище, ім'я, по батькові	Сума	Підпис в одержанні	Примітка
1	2	3	4	5	6
1	***1105***	***Іваненко В.М.***	***1200-40***	***= Іваненко***	
2	***1210***	***Петренко М.П.***	***970-80***	*Депоновано*	
3	***1244***	***Сидоренко М.К.***	***740-45***	***=Сидоренко***	
		і т.д.			
		Разом	***10200-00***		

Відомість склав ***= Мизенко***
Відомість перевірив ***= Петренко***

При необхідності можна у кожній графі "Особового рахунку" зробити підсумковий рядок.

На підставі даних особового рахунку складається розрахунково-платіжна відомість форми № П-49.

Форма № П-54а "Особовий рахунок" застосовується при обробці облікових даних за допомогою засобів обчислювальної техніки і вміщує тільки умовно-постійні реквізити про працівника. Дані по розрахунку заробітної плати вкладаються щомісячно в особовий рахунок у вигляді машинограми.

Для щоденного обліку об'єму робіт, виконаних бригадою або окремими робітниками, використовується **"Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати" (форма № П-55),** яка складається майстром (обліковцем) в одному примірнику на підставі документів про здачу виробленої продукції або про виконання робіт. Відомість передається в бухгалтерію підприємства для нарахування заробітної плати.

На підставі відомості у відповідних службах управління підприємством визначається процент виконання норм виробітку бригадою (робочим) та інші показники, які необхідні для звітності та аналізу.

Розрахунки з працюючими по оплаті праці рекомендується вести централізовано.

Первинні документи по обліку виробітку та заробітної плати здаються для перевірки та наступних розрахунків за встановленим графіком в розрахунковий відділ бухгалтерії (обчислювальний центр, станцію або бюро).

За роботу в першій половині місяця працюючим, як правило, видається аванс, а кінцевий результат розрахунку заробітної плати виконується при виплаті заробітної плати за другу половину місяця.

Розрахунок заробітної плати робочих з відрядною оплатою праці за весь розрахунковий період виконується на підставі первинних документів за обліком виробітку заробітної плати, доплат за надурочні години роботи, нарахування премій та ін., а також шляхом підрахунку різного роду утримань та визначення суми, яка належить видачі на руки.

Розрахунок заробітної плати робітників з почасовою оплатою праці виконується на підставі обліку фактично відпрацьованого часу, доплат за надурочні часи роботи, нарахування премій та ін., а також шляхом підрахунку іншого роду утримань та визначення суми, яка належить видачі на руки.

Розрахунки по заробітній платі з працівниками можуть виконуватися по одному з наступних варіантів:

І варіант

По розрахунково-платіжній відомості, яка одночасно використовується для видачі по ній заробітної плати, яка належить працівнику (типова форма № П-49). На невеликих підприємствах в тих випадках, коли техніка розподілення заробітної плати за виробничими розрахунками не ускладнюється, розрахунково-платіжна відомість може виписуватися в одному примірнику. В інших випадках відомість виписується в двох примірниках (під копірку), причому платіжним документом є перший примірник.

Дані про аванс, який виплачується, про суми утримання податків, які обчислюються по заробітній платі, та інші утримання записуються протягом місяця у відкриту на поточний місяць розрахунково-платіжну відомість.

Для запису за кожний місяць протягом року всіх видів нарахувань та утримань із заробітної плати працівника на підставі первинних документів по обліку виробітку та виконаних робіт, відпрацьованого часу і документів на різні види оплат застосовується **Форма П-54 "Особовий рахунок"**.

ІІ варіант

По розрахунковій відомості (типова форма № П-51) та окремій платіжній відомості (типова форма № П-53), по якій здійснюється виплата заробітної плати.

Для запису за кожний місяць протягом року всіх видів нарахувань та утримань із заробітної плати працівника на підставі первинних документів по обліку виробітку та виконаних робіт, відпрацьованого часу і документів на різні види оплат застосовується **Форма П-54 "Особовий рахунок"**.

Видача авансу за роботу в першій половині місяця при всіх варіантах здійснюється за платіжною відомістю (№ П-53).

Заробітна плата працівників підприємств на території України виплачується у грошових знаках, що мають законний обіг на території України. Виплата заробітної плати у формі боргових зобов'язань і розписок або у будь-якій іншій формі забороняється.

Заробітна плата може виплачуватися банківськими чеками у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України за погодженням з Національним банком України.

Колективним договором, як виняток, **може бути передбачено часткову виплату заробітної плати натурою** (за цінами не нижче собівартості) в тих галузях або за тими професіями, де така виплата, що еквівалентна за вартістю оплаті праці у грошовому виразі, є звичайною або бажаною для працівників, **за винятком товарів**, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні в строки, встановлені у колективному договорі, але **не рідше двох разів на місяць** через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів.

У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

Виплата заробітної плати здійснюється за місцем роботи. **Забороняється провадити виплату заробітної плати** у магазинах роздрібної торгівлі, питних і розважальних закладах, за винятком тих випадків, коли заробітна плата виплачується працюючим у цих закладах особам.

За особистою письмовою згодою працівника виплата заробітної плати може здійснюватися через установи банків, поштовими переказами на вказаний ними рахунок (адресу) з обов'язковою оплатою цих послуг за рахунок власника або уповноваженого ним органу.

При кожній виплаті заробітної плати власник або уповноважений ним орган повинен повідомити працівника про такі дані, що належать до періоду, за який провадиться оплата праці:

а) загальна сума заробітної плати з розшифровкою за видами виплат;

б) розміри і підстави відрахувань із заробітної плати;

в) сума заробітної плати, що належить до виплати. Власник або уповноважений ним орган зобов'язаний забезпечити достовірний облік виконуваної працівником роботи і бухгалтерський облік витрат на оплату праці у встановленому порядку.

Відомості про оплату праці працівника надаються будь-яким органам чи особам лише у випадках, передбачених законодавством, або за згодою чи на вимогу працівника.

Суми невиплаченої заробітної плати (за умов, коли працівник під час виплати зарплати перебуває на лікарняному, у відряджені і т.

Зразок 5.5.

ВО "Росток"
(підприємство, організація)

Типова форма № 8

КНИГА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ДЕПОНЕНТАМИ

За 20***08*** рік.

Табельний №	Прізвище, ім'я, по батькові	Кредит (віднесено на рахунок депонента)			Дебет – виплачено												
		місяць	№ платіжної відомості	сума	№ касового ордера	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень
1402	***Трохимов С.М.***	*01*	*2*	*510-40*	*271*		*510-40*										
1204	***Мащенко Т.А.***	*01*	*2*	*805-70*	*640*				*805-70*								
1209	***Рябенко В.І.***	*02*	*6*	*470-00*	*515*			*470-00*									
1417	***Ткаченко В.П.***	*02*	*7*	*548-90*													
1204	***Мащенко Т.А.***	*02*	*7*	*611-37*	*640*				*611-37*								
1210	***Петренко М.П.***	*03*	*12*	*970-80*	*1015*					*970-80*							
1442	***Буряк В.Г.***	*03*	*12*	*721-75*													
1442	***Буряк В.Г.***	*04*	*14*	*740-70*													

ін.) депонуються на субрахунку 662 “Розрахунки з депонентами”. При цьому касиром при закритті платіжної відомості здійснюється від руки надпис “Депоновано” у колонці “Підпис в одержанні” проти прізвища працівника, який не одержав заробітну плату, або проставляється відтиск штампу з позначкою “Депоновано”, який використовується спеціально для таких цілей.

Аналітичний облік розрахунків з депонентами здійснюється у **“Книзі обліку розрахунків з депонентами” (типова форма № 8),** яка відкривається у розрахунку на один календарний рік (див. зразок 5.5.). Записи у книгу прізвищ працівників, а також не отриманих ними сум здійснюється позиційним способом за результатами закриття кожної “Розрахунково-платіжної відомості”, або “Платіжної відомості” на протязі року.

Треба зауважити, що задепоновані суми не включаються до відомостей на видачу заробітної плати у наступні місяці. Для їх отримання працівнику необхідно особисто звернутися до бухгалтерії. Видача депонованої заробітної плати здійснюється лише за “Видатковим касовим ордером” (див. зразок 3.3.), який виписується окремо на кожного працівника для погашення однієї або декількох заборгованостей.

За фактом отримання задепонованих сум із каси у “Книзі обліку розрахунків з депонентами” робиться відповідна відмітка про номер видаткового касового документа, а також зазначається видана сума проти того місяця року, в якому було здійснено вказану виплату.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку оплати праці наведено у таблиці 5.2.

Таблиця 5.2.
Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку оплати праці

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано заробітну плату працівникам підприємства, які задіяні в процесі створення основних засобів	15“Капітальні інвестиції”	661“Розрахунки за заробітною платою”
2.	Нараховано заробітну плату працівникам основного і допоміжного виробництва	23“Виробництво”	661“Розрахунки за заробітною платою”

Продовження табл. 5.2.

1	2	3	4
3.	Нараховано заробітну плату працівникам за роботи, пов'язані із виправленням браку	24"Брак у виробництві"	661"Розрахунки за заробітною платою"
4.	Нараховано заробітну плату за роботи, що належать до витрат майбутніх періодів	39"Витрати майбутніх періодів"	661"Розрахунки за заробітною платою"
5.	Відображено нарахування працівникам премії за рахунок прибутку підприємства	443"Прибуток, використаний у звітному періоді"	661"Розрахунки за заробітною платою"
6.	Відображено нарахування працівникам відпускних за рахунок фонду забезпечення виплат відпусток	471"Забезпечення виплат відпусток"	661"Розрахунки за заробітною платою"
7.	Нараховано працівникам оплату праці за рахунок коштів, зарезервованих для проведення гарантійних ремонтів реалізованої продукції	473"Забезпечення гарантійних зобов'язань"	661"Розрахунки за заробітною платою"
8.	Нараховано заробітну плату за рахунок коштів цільового фінансування	48"Цільове фінансування і цільові надходження"	661"Розрахунки за заробітною платою"
9.	Відшкодовано працівнику на підставі представленого лікарняного тимчасову втрату працездатності за рахунок фонду соціального страхування	652"За соціальним страхуванням"	663 "Розрахунки за іншими виплатами"
10.	Нараховано заробітну плату працівникам загальновиробничого і адміністративного призначення	91"Загальновиробничі витрати" 92"Адміністративні витрати"	661"Розрахунки за заробітною платою"
11.	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим збутом і реалізацією продукції	93"Витрати на збут"	661"Розрахунки за заробітною платою"
12.	Нараховано заробітну плату працівникам обслуговуючих виробництв	949"Інші витрати операційної діяльності"	661"Розрахунки за заробітною платою"

Продовження таблиці 5.2.

1	2	3	4
13.	Нараховано заробітну плату працівникам, пов'язаним із ліквідацією (розбиранням, демонтажом) необоротних активів	976"Списання необоротних активів"	661"Розрахунки за заробітною платою"
14.	Нараховано заробітну плату працівникам на роботах, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією наслідків стихійного лиха, катастрофи та аварії	993"Інші надзвичайні витрати"	661"Розрахунки за заробітною платою"
15.	Виплачено із каси заробітну плату	661"Розрахунки за заробітною платою"	30"Каса"
16.	Перераховано кошти із розрахункового рахунку підприємства на особові рахунки працівників в установах банків	661 "Розрахунки за заробітною платою"	31"Рахунки в банках"
17.	Відображено утримання із заробітної плати заборгованості за підзвітними сумами	661"Розрахунки за заробітною платою"	372"Розрахунки з підзвітними особами"
18.	Утримано із заробітної плати суми завданих підприємству збитків псуванням товарно-матеріальних цінностей	661"Розрахунки за заробітною платою"	375"Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"
19.	Відображено утримання із заробітної плати працівників в рахунок погашення отриманої позики на індивідуальні потреби	661"Розрахунки за заробітною платою"	377"Розрахунки з іншими дебіторами"
20.	Проведено утримання із заробітної плати профспілкових внесків	661"Розрахунки за заробітною платою"	377"Розрахунки з іншими дебіторами"
21.	Утримано із заробітної плати працівника суми в рахунок погашення придбання акцій даного підприємства	661"Розрахунки за заробітною платою"	46"Неоплачений капітал"
22.	Відображено утриманні із заробітної плати суми прибуткового податку	661"Розрахунки за заробітною платою"	64"Розрахунки за податками й платежами"

Продовження таблиці 5.2.

1	2	3	4
23.	Віднесено для перерахування до бюджету неотриманні депоновані суми після закінчення строку позовної давності	662“Розрахунки з депонентами”	64“Розрахунки за податками й платежами”
24.	Відображено утримання із заробітної плати збору до пенсійного фонду	661“Розрахунки за заробітною платою”	651“За пенсійним забезпеченням”
25.	Відображено утримання із заробітної плати збору до фонду соціального страхування	661“Розрахунки за заробітною платою”	652“За соціальним страхуванням”
26.	Відображено утримання із заробітної плати збору до фонду зайнятості	661“Розрахунки за заробітною платою”	653“За страхуванням на випадок безробіття”
27.	Відображено утримання із заробітної плати працівника сум, передбачених згідно договору індивідуального страхування, заключеного ним із страховою компанією	661“Розрахунки за заробітною платою”	654“За індивідуальним страхуванням”
28.	Відображено утримання із заробітної плати сум за виконавчими документами	661“Розрахунки за заробітною платою”	658“Розрахунки з іншими кредиторами”
29.	Неотримані суми заробітної плати віднесено на депоненти	661“Розрахунки за заробітною платою”	662“Розрахунки з депонентами”

Нормативно-правовим документом, який встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров’я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи виступає Закон України **“Про відпустки”** № 504/96 – ВР від 15.11.1996 року.

Тривалість відпусток незалежно від режимів та графіків роботи розраховується в календарних днях.

Святкові та неробочі дні при визначенні тривалості щорічних відпусток та додаткової відпустки працівникам не враховуються.

Нормативним документом, на підставі якого здійснюється обчислення середньої заробітної плати для оплати часу щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або виплати їм компенсації за невикористані відпустки; надання працівникам творчої відпустки; виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час; переведення працівників на іншу легшу нижче оплачувану роботу за станом здоров'я; переведення вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу легшу роботу; надання жінкам додаткових перерв для годування дитини; виплати вихідної допомоги; службових відряджень; вимушеного прогулу; направлення працівників на обстеження до медичних закладів; звільнення працівників-донорів від роботи; залучення працівників до виконання військових обов'язків; тимчасового переведення працівника у разі виробничої потреби на іншу нижче оплачувану роботу; інших випадках, коли згідно з чинним законодавством виплати провадяться, виходячи із середньої заробітної плати, є постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 р. №100 **"Порядок обчислення середньої заробітної плати".**

Чинність даної постанови поширюється на підприємства, установи і організації усіх форм власності.

Правила обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням і від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності (далі — страхові виплати) у разі настання страхового випадку, а також оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації чи фізичної особи, яка використовує працю найманих працівників визначено **"Порядком обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням"**, який затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266.

Порядок поширюється на підприємства, установи та організації незалежно від організаційно-правових форм і форм власності та на фізичних осіб, які використовують працю найманих працівників (далі — роботодавці).

Треба зауважити, що допомога по тимчасовій непрацездатності обраховується, виходячи із загального трудового стажу працівника і складає:

- 100 відсотків середньої заробітної плати за умови, якщо загальний трудовий стаж працівника 8 і більше років;
- 80 відсотків середньої заробітної плати за умови, якщо загальний трудовий стаж працівника — від5 до 8 років;
- 60 відсотків середньої заробітної плати за умови, якщо загальний трудовий стаж працівника — менше 5 років.

Синтетичний облік оплати праці здійснюється при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку у журналі-ордері № 5, в якому зазначається нарахована заробітна плата як у цілому, так і в розрізі окремих об'єктів витрат на підприємстві. Виплата заробітної плати знаходить своє відображення у журналі-ордері № 1. При спрощеній формі бухгалтерського обліку як синтетичний, так і аналітичний облік розрахунків по оплаті праці здійснюється у розділі II Відомості 3-М (див. дод. А 3).

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам (поточні виплати працівникам, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати працівникам інструментами власного капіталу, інші довгострокові виплати працівникам) та її розкриття у фінансовій звітності визначені **Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам"**, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. №601.

Для складання статистичної звітності з праці всіма господарюючими суб'єктами незалежно від форм власності Наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. №5 затверджена **"Інструкція зі статистики заробітної плати"**. Зазначена інструкція наводить перелік виплат, які включаються до конкретної складової фонду оплати праці, а також виплат, які до нього не входять і показуються у звітах з праці окремо.

Розділ 6.

Облік витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції

В розділі розглядаються наступні питання:

6.1. Елементи витрат і статті калькуляції

6.2. Відображення витрат у системі бухгалтерських рахунків

6.3. Облік витрат допоміжних виробництв

6.3.1. Облік енергосилових допоміжних виробництв

6.3.2. Облік транспортних допоміжних виробництв

6.3.3. Облік ремонтних допоміжних виробництв

6.4. Облік витрат майбутніх періодів

6.5. Облік загальновиробничих витрат

6.6. Облік витрат основного і незавершеного виробництва

6.7. Собівартість продукції та методи її калькулювання

6.1. Елементи витрат і статті калькуляції

Метою обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є повне і достовірне визначення фактичних витрат, які пов'язані із виробництвом, а також обчислення собівартості конкретних видів продукції. Для здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових та інших ресурсів, витрати необхідно згрупувати за певними ознаками.

За економічним змістом витрати групуються за економічними елементами і статтями калькуляції.

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат.

Нормативним документом, який забезпечує групування витрат за економічними елементами, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

Згідно із П(С)БО №16 "Витрати", витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

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

Класифікацію витрат операційної діяльності представлено на рис. 6.1.

Групування витрат за елементами не в повній мірі забезпечує інформацією про витрати для прийняття певних управлінських рішень. З цією метою класифікацію витрат за елементами доповнюють класифікацією витрат за статтями калькуляції, що дозволяє більш детально проаналізувати собівартість продукції, робіт, послуг і виявити резерви щодо її зниження. Визначення переліку і складу статей калькуляції собівартості продукції, робіт і послуг підприємства відноситься до компетенції його керівництва і повинно бути врегульоване наказом про облікову політику.

З урахуванням вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" підприємства можуть використовувати нижче наведені калькуляційні статті у розрізі елементів витрат.

До складу елемента **"Матеріальні затрати"** включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента **"Витрати на оплату праці"** включаються:

– заробітна плата за окладами й тарифами;
– премії та заохочення;
– матеріальна допомога;
– компенсаційні виплати;
– оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
– інші витрати на оплату праці.

До складу елемента **"Відрахування на соціальні заходи"** включаються:

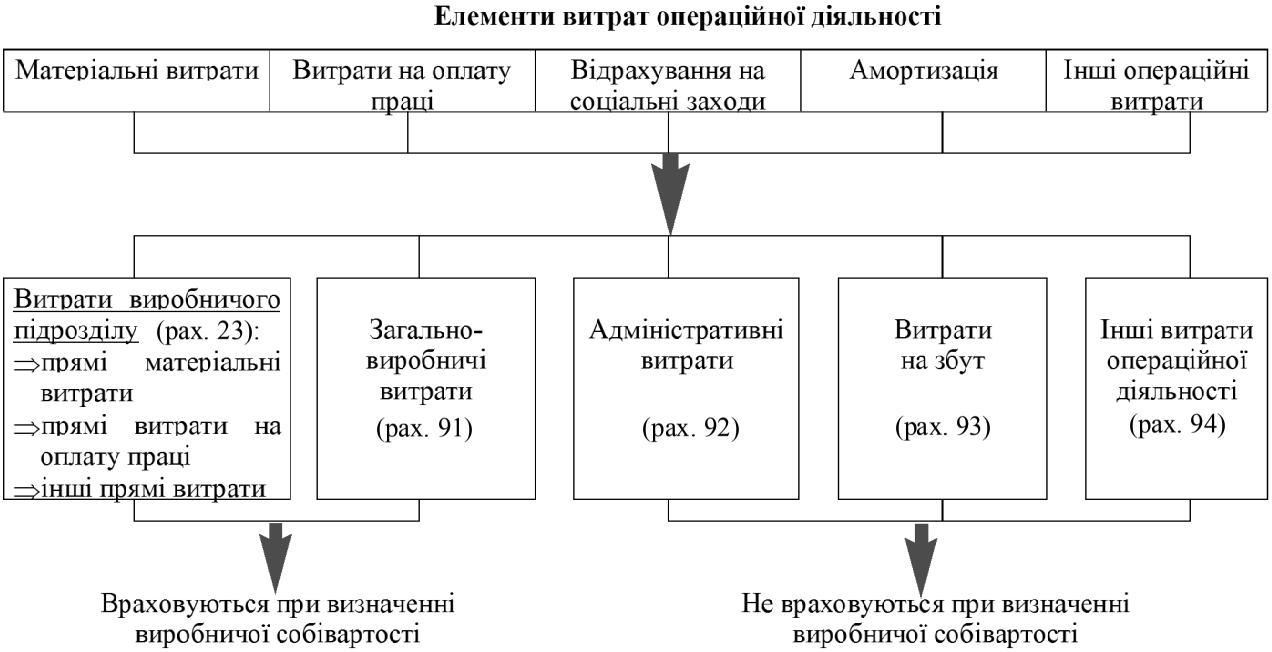

Рис. 6.1. Класифікація витрат операційної діяльності

– відрахування на пенсійне забезпечення;
– відрахування на соціальне страхування;
– страхові внески на випадок безробіття;
– відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
– відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента **“Амортизація”** включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента **“Інші операційні витрати”** включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу попередніх елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв’язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

6.2. Відображення витрат у системі бухгалтерських рахунків

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено, що облік витрат операційної діяльності може здійснюватися як із використанням 8 класу плану рахунків “Витрати за елементами”, так і без нього.

За умови обліку витрат без застосування 8 класу плану рахунків витрати, які здійснюються на підприємстві, можуть відразу із рахунків, на яких відображаються такі витрати (13, 20, 22, 25, 37, 39, 63, 65, 66), списуватися на витратні рахунки (23, 91, 92, 93, 94) із подальшим списанням витрат із рахунків 9 класу “Витрати діяльності” на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Схему обліку витрат операційної діяльності без використання бухгалтерських рахунків 8 класу показано на рис. 6.2.

Поряд із зазначеним для обліку витрат операційної діяльності за економічними елементами, а також узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду використовують рахунки 8 класу “Витрати за елементами”.

Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов’язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

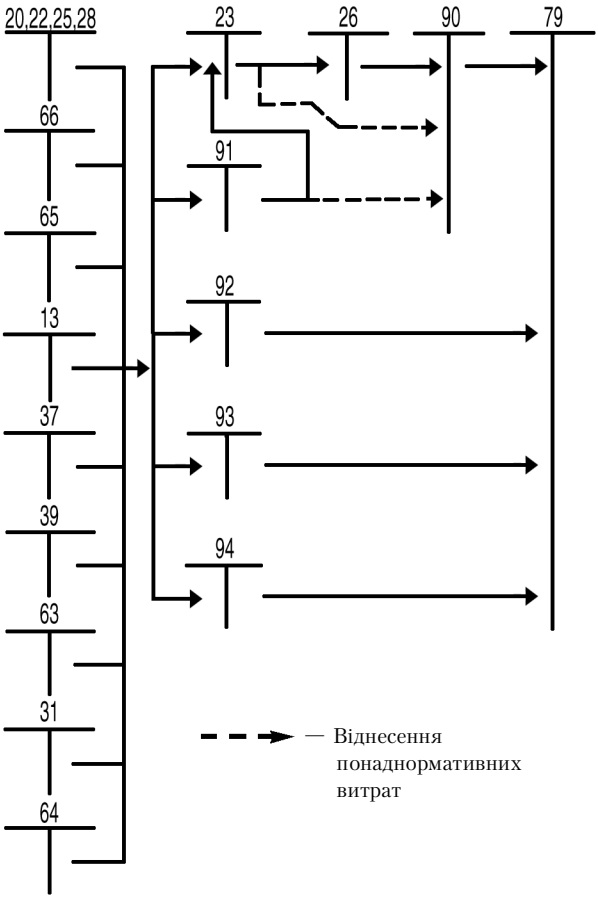

Рис. 6.2. Облік витрат операційної діяльності без використання бухгалтерських рахунків 8 класу

На рахунках цього класу ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунку 23 "Виробництво" щомісячно сум в ча-

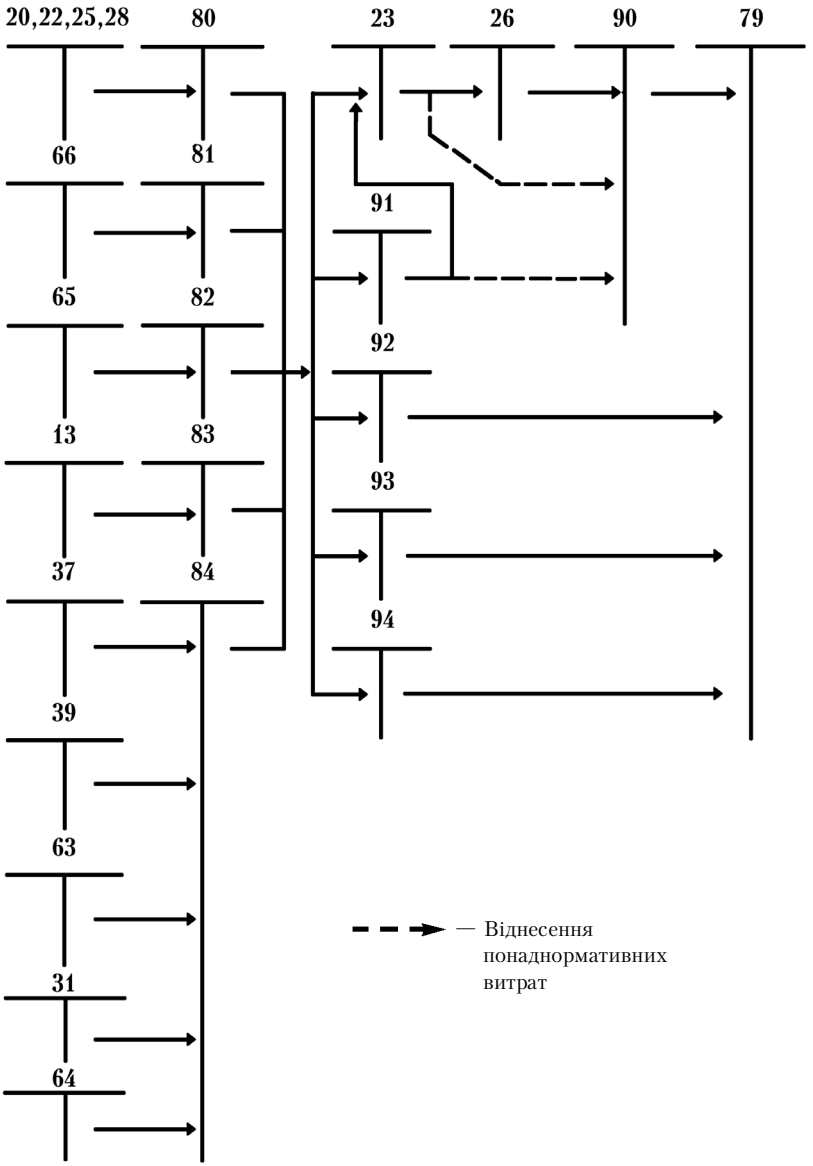

Рис. 6.3. Облік витрат операційної діяльності із використанням бухгалтерських рахунків 8 класу.

стині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та до дебету рахунку 79 "Фінансові результати" в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 "Виробництво" і рахунками класу 9 "Витрати діяльності".

Схему обліку витрат операційної діяльності із використанням бухгалтерських рахунків 8 класу показано на рис. 6.3.

Рахунок 80 "Матеріальні витрати"

Рахунок 80 "Матеріальні витрати" призначено для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період.

За дебетом рахунку 80 "Матеріальні витрати" відображаються суми визнаних матеріальних витрат, з**а кредитом** — списання на рахунок 23 "Виробництво" прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 80 "Матеріальні витрати" має такі субрахунки:

801 "Витрати сировини й матеріалів";
802 "Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів";
803 "Витрати палива й енергії";
804 "Витрати тари й тарних матеріалів";
805 "Витрати будівельних матеріалів";
806 "Витрати запасних частин";
807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення";
808 "Витрати товарів";
809 "Інші матеріальні витрати".

На субрахунку 801 "Витрати сировини й матеріалів" узагальнюється інформація про витрати сировини й матеріалів, які використані як основні й допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 802 "Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів" узагальнюється інформація про витра-

ти купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 803 "Витрати палива й енергії" узагальнюється інформація про витрати придбаних палива й енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на вироблення з палива тепло-та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності.

На субрахунку 804 "Витрати тари й тарних матеріалів" узагальнюється інформація про витрати тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності.

На субрахунку 805 "Витрати будівельних матеріалів" узагальнюється інформація про витрати будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 806 "Витрати запасних частин" узагальнюється інформація про витрати запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів підприємства.

На субрахунку 807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення" узагальнюється інформація про витрати матеріалів сільськогосподарського призначення, які використані в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 808 "Витрати товарів" ведеться облік витрат товарів, використаних для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам.

На субрахунку 809 "Інші матеріальні витрати" відображається вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва, тощо).

Рахунок 81 "Витрати на оплату праці"

Рахунок 81 "Витрати на оплату праці" призначено для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період.

За дебетом рахунку 81 "Витрати на оплату праці" відображається сума визнаних витрат на оплату праці, **за кредитом** — спи-

сання на рахунок 23 “Виробництво” витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 81 “Витрати на оплату праці” має такі субрахунки:

811 “Виплати за окладами й тарифами”;

812 “Премії та заохочення”;

813 “Компенсаційні виплати”;

814 “Оплата відпусток”;

815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу”;

816 “Інші витрати на оплату праці”.

На субрахунку 811 “Виплати за окладами й тарифами” узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 812 “Премії та заохочення” узагальнюється інформація про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 813 “Компенсаційні виплати” узагальнюється інформація про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов’язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством.

На субрахунку 814 “Оплата відпусток” узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток.

На субрахунку 815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу” узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством.

На субрахунку 816 “Інші витрати на оплату праці” узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

Рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи”

Рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи” призначено для узагальнення інформації про витрати та відрахування на

соціальні заходи.

За дебетом рахунку 82 "Відрахування на соціальні заходи" відображається належна сума відрахувань на соціальні заходи, **за кредитом** — списання на рахунок 23 "Виробництво" суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи" має такі субрахунки:

821 "Відрахування на пенсійне забезпечення";
822 "Відрахування на соціальне страхування";
823 "Страхування на випадок безробіття";
824 "Відрахування на індивідуальне страхування".

На субрахунку 821 "Відрахування на пенсійне забезпечення" ведеться облік відрахувань на обов'язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 822 "Відрахування на соціальне страхування" ведеться облік відрахувань на обов'язкове соціальне страхування.

На субрахунку 823 "Страхування на випадок безробіття" ведеться облік відрахувань на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 824 "Відрахування на індивідуальне страхування" ведеться облік відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства.

Рахунок 83 "Амортизація"

Рахунок 83 "Амортизація" призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

За дебетом рахунку 83 "Амортизація" відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, **за кредитом** — списання на рахунок 23 "Виробництво" суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — суми амортизаційних відрахувань, що відносяться до вироб-

ничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 83 "Амортизація" має такі субрахунки:

831 "Амортизація основних засобів";

832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів";

833 "Амортизація нематеріальних активів".

На субрахунку 831 "Амортизація основних засобів" узагальнюється інформація про нарахування амортизації основних засобів.

На субрахунку 832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів" узагальнюється інформація про нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 833 "Амортизація нематеріальних активів" узагальнюється інформація про нарахування амортизації нематеріальних активів.

Рахунок 84 "Інші операційні витрати"

Рахунок 84 "Інші операційні витрати" призначено для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

Страхові організації можуть обліковувати на цьому рахунку витрати на перестрахування та виплату страхових сум та страхових відшкодувань.

За дебетом рахунку 84 "Інші операційні витрати" відображається сума визнаних витрат, **за кредитом** — списання на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

6.3. Облік витрат допоміжних виробництв

Кожному підприємству при його створенні ставиться цілком конкретна ціль, яка пов'язана із виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг.

Ті підрозділи підприємства, які безпосередньо пов'язані із реалізацією його статутних засад, відносяться до основного виробництва. Проте, в залежності від географічного розміщення підприємства на території країни або його технологічних особливостей на підприємствах можуть створюватися допоміжні виробництва. Головною метою створення і діяльності таких виробництв є забезпечення необхідних умов для реалізації завдань, поставлених перед підрозділами основного виробництва.

На підприємствах можуть створюватися такі види допоміжних виробництв:

1) **<u>енергосилові</u>** — пов'язані із виробництвом і забезпеченням підприємства усіма видами енергії і т.ін. (електроенергії, води, тепла, пари, стиснутого повітря тощо);
2) **<u>транспортні</u>** — пов'язані із забезпеченням потреб як підрозділів основного виробництва, так і постачанням сировини і транспортування покупцям реалізованої продукції (автомобільний, залізничний, повітряний, водний, гужовий тощо);
3) **<u>ремонтні (інструментальні)</u>** — пов'язані як із здійсненням ремонтів основних засобів підприємства, так і виробництвом інструментів, інвентаря і т.ін. власними силами.

Проте, треба зазначити, що створення підрозділів допоміжного виробництва, поряд з іншим, може бути зумовлене і економічною стороною даного питання. Так, незважаючи на те, що підприємство може знаходитися на території централізованого забезпечення електроенергією, водою, централізованим опаленням, а також є можливість замовляти транспорт у транспортних компаній та здійснення ремонтів у спеціалізованих станцій технічного обслуговування, — все ж таки, спираючись на проведені розрахунки і економічну вигоду, на підприємстві може бути прийняте рішення про започаткування у себе тих чи інших видів допоміжних виробництв.

<u>6.3.1. Облік енергосилових допоміжних виробництв</u>

Енергосилові допоміжні виробництва створюються з метою забезпечення підприємства усіма видами енергії: електроенергії, води, тепла, пари, стиснутого повітря тощо.

В процесі діяльності підприємств в значних обсягах споживається електроенергія, вода, тепло для забезпечення роботи як основних, так і допоміжних та обслуговуючих виробництв.

Джерела забезпечення підприємств електроенергією, водою і теплом поділяються на:

1) **власні** (стаціонарні і пересувні електростанції, які є власністю підприємства, водонапірні башти, котельні тощо);
2) **залучені** — які не є власністю підприємства, але забезпечують його електроенергією, водою і теплом тощо.

В залежності від обрання того чи іншого способу, забезпечення підприємства електроенергією, водою чи теплом може бути реалізоване шляхом:

а) споживання лише із залучених джерел;

б) споживання лише із власних джерел;

в) споживання одночасно із залучених і власних джерел.

За умов споживання підприємством електроенергії, води і тепла лише із залучених джерел плата за спожиту її кількість проводиться у порядку обліку розрахунків із постачальниками, а включення її вартості до витрат того чи іншого підрозділу здійснюється як окремої статті калькуляції (дебет рахунку 23 "Виробництво", 91, 92, 93 і кредит рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"). Можна зробити висновок, що варіант а) по забезпеченню підприємства електроенергією, водою і теплом не є предметом обліку допоміжних енергосилових виробництв, а отже, і предметом для розгляду по даному питанню.

Предметом же обліку енергосилових допоміжних виробництв є витрати підприємства, спрямовані на забезпечення його різними видами енергії за рахунок або лише їх власних джерел, або одночасно із залучених і власних джерел.

Облік електропостачання

Облік витрат, пов'язаних із виробництвом електроенергії власними електростанціями, а також облік кількості і вартості електроенергії, яка надійшла зі сторони, здійснюють на рахунку 23 "Виробництво" і зокрема на одному із його субрахунків "Електропостачання". Затрати по дебету рахунку 23 субрахунку "Електропостачання" обліковують помісячно у розрізі таких статей калькуляції:

1) затрати на оплату праці (рахунок 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”;
2) відрахування на соціальні заходи (рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням”;
3) амортизація (рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”);
4) паливо (рахунок 203 “Паливо”);
5) енергія (рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”);
6) роботи і послуги (аналітичний рахунок “Ремонти електрообладнання” субрахунку “Ремонтна майстерня” рахунку 23 “Виробництво” або рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”);
7) страхові платежі (рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”);
8) інші затрати (22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”).

Стаття “Затрати на оплату праці” призначена для відображення сум нарахованої оплати праці працівникам, робота яких безпосередньо пов’язана із обслуговуванням електростанцій та іншого обладнання (трансформатори і т.ін.), використовуваного на підприємстві (машиністи, електромонтери та ін.).

Стаття “Відрахування на соціальні заходи” призначена для відображення сум зборів до Пенсійного фонду, фонду Соціального страхування, а також фонду Страхування на випадок безробіття згідно норм, передбачених законодавством.

Стаття “Амортизація” відображає суми амортизаційних відрахувань основних засобів (приміщення електростанцій, обладнання електростанції, трансформаторні підстанції та ін.).

Стаття “Паливо” призначена для відображення вартості спожитого пального в процесі роботи електростанції.

Стаття “Енергія” відображає кількість і суму, належну до оплати обленерго або іншому постачальнику за спожиту електроенергію зі сторони.

Стаття “Роботи і послуги” відображає суми виконаних ремонтів обладнання електропостачання як власною реммайстернею, так і сторонніми організаціями (включення вартості ремонтних робіт здійснюється згідно порядку, передбаченого у Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”).

Стаття “Страхові платежі” передбачена для відображення сум, сплачених страховій компанії за страхування обладнання електропостачання.

Стаття “Інші затрати” відображає вартість списаних (або знос) малоцінних та швидкозношуваних предметів на електропостачання, витрати на охорону праці і техніку безпеки та ін.

Треба зазначити, що в кінці кожного місяця завідуючим електростанцією або старшим електриком подається до бухгалтерії підприємства виробничий звіт по електропостачанню. В звіті наводяться дані про відпрацьований час (кількість годин і днів) працівниками даного підрозділу, суми нарахованої їм заробітної плати, вартість списаних малоцінних та швидкозношуваних предметів, витрати нафтопродуктів на роботу електростанції, а також дані про вироблену і отриману зі сторони електроенергію і її використання за споживачами (підрозділами основного, допоміжного і обслуговуючих виробництв, зовнішніх споживачів і т. ін.) із зазначенням по кожному з них кількості спожитих кіловат-годин.

Разом із виробничим звітом до бухгалтерії передаються і первинні документи, які стали підставою для включення до нього певних затрат: “Табель обліку робочого часу” (див. зразок 5.1.), “Акт списання малоцінних та швидкозношуваних предметів” (див. зразок 2.15.).

За даними виробничого звіту по електропостачанню бухгалтером, який відповідає за облік витрат на підприємстві, здійснюються записи за відповідними статтями калькуляції у книзі обліку витрат виробництва при журнально-ордерній формі обліку, або до Відомості 5-М (розділ II) при спрощеній формі обліку (див. додаток А 5). За умови використання автоматизованої форми бухгалтерського обліку дані переносяться на магнітні носії ЕОМ.

Треба зауважити, що не на всі статті витрат по електропостачанню можна отримати інформацію із виробничого звіту. Так, документальною підставою для віднесення витрат за конкретний місяць до книги обліку виробництва, або до Відомості 5-М по електропостачанню виступають: по статті “Відрахування на соціальні заходи” — розрахунок бухгалтерії; по статті “Амортизація” — форма 03-14 “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)”; по статті “Енергія” – “Рахунок фактура” від постачальника за спожиту електроенергію; по статті “Роботи і послуги” — виробничий звіт по реммайстерні або “Рахунок фактура” від виконавця ремонтних робіт на адресу підприємства; по статті “Страхові платежі” — розрахунок бухгалтерії, згідно якого проводиться розподіл витрат по страхуванню, сплачених на початку року і включених до рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”.

За кредитом субрахунку “Електропостачання” рахунку 23 “Виробництво” в кінці кожного місяця відбувається списання витрат,

пов'язаних із енергозабезпеченням підприємства на витрати конкретних його структурних підрозділів або зовнішніх споживачів пропорційно обсягів спожитої ними електроенергії, зокрема у дебет: субрахунків інших допоміжних виробництв або субрахунку "Основне виробництво" рахунку 23 "Виробництво", рахунків 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 949 "Інші витрати операційної діяльності" (витрати обслуговуючих виробництв), 90 "Собівартість реалізації".

Собівартість 1 кіловат-години визначають по усьому електропостачанню, тобто, включають вартість і кількість кіловат-годин, отриманих як від власної електростанції, так і тих, які надійшли із централізованої електромережі. Собівартість визначається шляхом ділення всіх витрат по дебету субрахунку "Електропостачання" на загальну кількість спожитої електроенергії у кіловат-годинах.

Облік водопостачання

На субрахунку "Водопостачання" рахунку 23 "Виробництво" обліковують витрати, пов'язані із утриманням водокачок, водопровідних ліній і водонапірних агрегатів по подачі води (забезпечення власними силами), а також облік кількості і вартості води, яка надійшла від водопостачальних організацій. Облік на даному субрахунку в цілому відповідає порядку, викладеному по субрахунку "Електропостачання".

Суму витрат, пов'язаних із водозабезпеченням підприємства в кінці кожного місяця списують із субрахунку "Водопостачання" рахунку 23 "Виробництво" на витрати конкретних його структурних підрозділів або зовнішніх споживачів пропорційно обсягів спожитої ними $м^3$ води.

Облік теплопостачання

Одним із видів допоміжних виробництв є теплопостачання. На субрахунку "Теплопостачання" рахунку 23 "Виробництво" здійснюється облік витрат, пов'язаних із утриманням котельних, водонапірних агрегатів по подачі тепла (забезпечення власними силами), а також облік кількості і вартості гектокалорій тепла, яке надійшло від постачальних організацій. Облік по даному субрахунку в цілому відповідає порядку, викладеному по субрахунку "Електропостачання".

Суму витрат, пов'язаних із теплозабезпеченням підприємства, в кінці кожного місяця списують із субрахунку "Теплопостачання" рахунку 23 "Виробництво" на витрати конкретних його структурних підрозділів або зовнішніх споживачів пропорційно кількості спожитих ними гектокалорій тепла.

* * *

На субрахунку "Інші допоміжні енергосилові виробництва" рахунку 23 "Виробництво" здійснюється облік витрат по інших допоміжних енергосилових виробництвах, таких, як: забезпечення стиснутим повітрям, паром, газопостачання і т.ін. Вказані допоміжні виробництва обслуговують різні потреби підприємства в залежності від його технологічних особливостей. На кожний із зазначених видів допоміжних виробництв відкривається у складі субрахунку "Інші допоміжні енергосилові виробництва" окремий аналітичний рахунок. Облік витрат здійснюється за номенклатурою статей у порядку, наведеному по електропостачанню. Списання витрат інших допоміжних енергосилових виробництв проводиться на підрозділи підприємства (споживачів тих чи інших послуг) щомісяця на підставі даних відповідних лічильників або пропорційно коефіцієнтів щодо їх розподілу, які затверджуються на підприємстві.

6.3.2. Облік транспортних допоміжних виробництв

З метою забезпечення потреб підприємства у транспортуванні придбаних сировини і матеріалів від постачальників, а також доставки реалізованої готової продукції покупцям, — на підприємстві можуть створюватися різного роду транспортні допоміжні виробництва: автомобільний транспорт, залізничний, повітряний, водний, гужовий тощо.

Облік витрат по автотранспорту

Облік витрат по автотранспорту (окрім легкового транспорту) здійснюється на субрахунку "Автомобільний транспорт" рахунку 23 "Виробництво". Якщо автопарк підприємства нараховує автомобілі різного напряму використання, то для обліку витрат, пов'язаних з їх роботою може бути відкрито декілька аналітичних рахунків в структурі субрахунку "Автомобільний транспорт", наприклад:

- вантажний автотранспорт;
- пасажирський автотранспорт;
- автомашини спеціального призначення.

За умов, якщо на підприємстві окремо обліковуються витрати на роботу різних груп автомобілів, в структурі субрахунку "Автомобільний транспорт" відкривається додатково ще один аналітичний рахунок "Витрати на управління автопарком", на якому здійснюється облік накладних цехових витрат по автопарку.

Облік витрат вантажного автотранспорту

Облік витрат вантажного автотранспорту ведеться на аналітичному рахунку "Вантажний автотранспорт" субрахунку "Автомобільний транспорт" рахунку 23 "Виробництво". Затрати **по дебету** аналітичного рахунку "Вантажний автотранспорт" зазначаються щомісяця при журнально-ордерній формі обліку у книзі обліку виробництва, а при спрощеній формі обліку — у розділі II Відомості 5-М (див. додаток А 5) у розрізі слідуючих калькуляційних статей:

1) затрати на оплату праці (рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам");

2) відрахування на соціальні заходи (рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням");

3) амортизація (рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів");

4) паливо (рахунок 203 "Паливо");

5) мастильні матеріали (рахунок 203 "Паливо");

6) роботи і послуги (аналітичний рахунок "Ремонти вантажних автомобілів" субрахунку "Ремонтна майстерня" рахунку 23 "Виробництво" або рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками");

7) страхові платежі (рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів");

8) витрати на управління автопарком (аналітичний рахунок "Витрати на управління автопарком" субрахунку "Автомобільний транспорт" рахунку 23 "Виробництво").

Стаття "Затрати на оплату праці" призначена для відображення суми нарахованої оплати праці водіям, які працюють безпосередньо на вантажних автомобілях.

Стаття "Відрахування на соціальні заходи" використовується для відображення сум зборів до Пенсійного фонду, Фонду

Соціального страхування, а також Фонду страхування на випадок безробіття згідно норм, передбачених законодавством.

Стаття "Амортизація" відображає суми амортизаційних відрахувань безпосередньо по вантажних автомобілях автопарку.

Статті "Паливо" і "Мастильні матеріали" призначаються для відображення вартості спожитого пального і мастильних матеріалів в процесі експлуатації вантажних автомобілів.

Стаття "Роботи і послуги" відображає вартість виконаних ремонтних робіт по вантажному автотранспорту як власною реммайстернею, так і спеціалізованими станціями технічного обслуговування (включення вартості ремонтних робіт здійснюється згідно порядку, передбаченого у Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств").

Стаття "Страхові платежі" передбачена для відображення сум, сплачених страховій компанії за страхування вантажних автомобілів.

Стаття "Витрати на управління автопарком" призначена для відображення частини загальноцехових витрат, які припадають за розподілом на вантажний автотранспорт.

Основним первинним документом по обліку роботи вантажного автотранспорту є **"Подорожній лист вантажного автомобіля"**, типова форма якого наведена у зразку 6.1.

Перевізники, які експлуатують вантажні автомобілі — власні або орендовані (без водія) — зобов'язані при випуску автомобіля на лінію видавати водію оформлений подорожній лист відповідної типової форми.

Подорожні листи типових форм, оформлені належним чином, видаються водію під розпис:

- **№ 1 (міжнародна)** — на строк відрядження автомобіля і водія для виконання перевезення вантажу у міжнародному сполученні, визначений відповідно до наказу чи розпорядження перевізника;
- **№ 2** — тільки на один робочий день (зміну), за умови здачі водієм подорожнього листа за минулий день роботи. На більший строк подорожні листи типової форми № 2 видаються у випадках, коли водій виконує перевезення вантажів у міжміському сполученні понад одну добу відповідно до наказу чи розпорядження перевізника.

Експлуатація вантажного автомобіля без подорожнього листа затвердженої типової форми забороняється.

Зразок 6.1.

ПОДОРОЖНІЙ ЛИСТ № 860901 ВАНТАЖНОГО АВТОМОБІЛЯ

"23" квітня 2008 р.

Серія 02 АШБ
Типова форма № 2
Затверджена наказом Мінтрансу України
29.12.95 р. № 488/346

Місце для штампу підприємства

Виробниче об'єднання "РОСТОК"
02415 м. Київ вул. Ростова 9
т. 4503310

Режим роботи *По графіку*

Код

Колона _____ Бригада

Автомобіль *ЗІЛ-130* *Т 5417 К І* Гар. № *2715*
марка держ. № тип

Водій *Садко П.П.* *АТ №72194* Таб. № *11340*
прізвище, і., п. б. № служб.

Причеп 1 — Гар. №
марка держ. №

Причеп 2 — Гар. №
марка держ. №

Супроводжуючі особи —

РОБОТА ВОДІЯ ТА АВТОМОБІЛЯ

операція	час за графіком год.	час за графіком хв.	нул. пробіг, км.	показ. спідометра	час фактичний, час., міс., год.,
1	2	3	4	5	6
виїзд із гаража	*9*	*50*	*5*	*15375*	*10,00*
поверн. в гараж	*16*	*30*	*35*	*15565*	*16.30*

РУХ ПАЛЬНОГО, ЛІТРІВ

марка пального	код марки	видано	залишок при виїзді	залишок при поверненні	час роб., год. спецустат	час роб., год. двиг.
7	8	9	10	11	12	13
А-95		*60*	*10*	*16*		
	заправника		механ.	механ.	диспетчера	
підписи	*= Ласун*		*= Хомич*	*= Хомич*	*= Фоменко*	

ЗАВДАННЯ ВОДІЄВІ

в чиє розпорядження	час прибуття	час вибуття	кількість годин	звідки взяти вантаж	куди доставити вантаж	найменування вантажу	кільк. їздок з вантажем	відстань, км	перевезти, тонн
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Буд. бригади №2	*10.00*	*16.00*		*Склад №3*	*Дільниця №7*	*Цегла біла*	*3*	*30*	*15*
						Разом	*3*	*90*	*15*

Посвідчення водія перевірив, завдання видав, Виїзд дозволений, підпис механіка *= Хомич* Особливі відмітки

Видати пального *60* літрів Автомобіль прийняв, підпис водія *= Садко*

Підпис диспетчера *= Фоменко* При поверненні автомобіль справний/несправний

Водій за станом здоров'я до управління допущений підпис *= Радько* Здав водій *= Садко*

Прийняв механік *= Хомич*

штамп

Продовження зразку 6.1.

Зворотна сторона типової форми № 2

ПОСЛІДОВНІСТЬ ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ							
№№ їздок	Номери прикладених товарно-транспортних накладних і талонів замовника	відпрацьовано, год., хв	перевезено, тонн	виконано, ткм	підпис та печатка вантажовідправника	Маршрут руху (заповнюється замовником)	
						звідки	куди
24	25	26	27	28	29	30	31
1	***АХЧ № 43157***	***2.00***	***5***	***150***		***м. Київ***	***м. Бровари***
2	***АХЧ № 43172***	***2.00***	***5***	***150***		***м. Київ***	***м. Бровари***
3	***АХЧ № 43188***	***2.00***	***5***	***150***		***м. Київ***	***м. Бровари***

3 ТТН у кількості: ***3*** ***три*** шт. Здав водій ***= Садко*** Прийняв диспетчер ***= Фоменко***

прописом

ТАКСУВАННЯ _____

РЕЗУЛЬТАТИ РОБОТИ АВТОМОБІЛЯ І ПРИЧЕПІВ																	
витрати пального (літрів)		час в наряді, год., хв.					кількість їздок з вантажем	пробіг, км				перевезено, тонн		виконано, ткм		зарплата	
		всього		в т.ч. автомобіля				загальний		в т.ч. з вантажем							
за нормою	фактично	автомобіля	причепа	у русі	у простої			автомобіля	причепа	автомобіля	причепа	всього	в т.ч. в причепах	всього	в т.ч. в причепах	код	сума
					на лінії	по тех. неспр.											
32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49
54	***54***	***6.30***	***–***	***3***	***3,30***	***–***	***3***	***190***	***–***	***90***	***–***	***15***	***–***	***450***	***–***	***–***	***45-00***

Коди марок автомобіля _____ причепів _____ _____ Автомобіле-дні у роботі _____ _____

Перевезення вантажів автомобільним транспортом як на комерційній основі, так і для власних потреб, здійснюються тільки при наявності, належним чином оформлених товарно-транспортних накладних типових форм, що додаються до подорожнього листа. Ця вимога розповсюджується на всі види перевезень вантажів автомобільним транспортом, незалежно від умов оплати за його роботу (відрядна, погодинна, покілометрова, інша) та видів перевезення (внутрішньоміське, приміське, міжміське, міжнародне).

Товарно-транспортна накладна типової форми № 1-ТН — це єдиний первинний документ, який є підставою для списування товарно-матеріальних цінностей у вантажовідправника і оприбуткування їх у вантажоодержувача при перевезенні вантажів у межах України, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку; вона оформлюється вантажовідправником на кожну їздку автомобіля і для кожного вантажоодержувача окремо.

Перевезення вантажними автомобілями власних речей громадян за їх замовленням здійснюється за подорожнім листом з додатком до нього квитанції (прибуткового касового ордера) на оплату транспортних послуг.

Заповнення подорожнього листа типової форми № 2 проводиться відповідальними особами перевізника у такій послідовності.

Перед видачею водію подорожнього листа відповідальна особа:

- на лицевій стороні у лівому верхньому куті ставить штамп перевізника, під назвою документа записує дату його видачі (число, місяць, рік), що повинна відповідати даті реєстрації подорожнього листа у реєстраційному журналі;
- у відповідних рядках адресної частини визначає код або найменування режиму роботи водія (робота в буденні дні, відрядження, загальний облік робочого часу, щоденний облік робочого часу, робота у вихідні дні, по графіку і т.ін.), згідно з яким проводиться нарахування заробітної плати; номер колони, бригади, до складу яких належать автомобіль і водій, марку, державний номер, тип автомобіля і його гаражний номер; прізвище, ініціали, номер службового посвідчення, клас і табельний номер водія, якому буде видано цей подорожній лист; марку, державний і гаражний номери причепів і напівпричепів, якщо для перевезення виділено автопоїзд, а також прізвища, ініціали осіб, які супроводжують автомобіль при виконанні завдання (вантажники, експедитори, стажери і т.п.);
- на підставі заявки замовника автотранспорту або умов до-

говору у розділі “Робота водія та автомобіля” в графах 2 і 3 визначає час за графіком (години, хвилини) виїзду з гаража і повернення автомобіля у гараж;

– у розділі “Завдання водієві” записує найменування замовника автотранспорту, на адресу якого повинен прибути автомобіль для виконання завдання, час (години, хвилини) прибуття автомобіля до замовника автотранспорту і вибуття від нього згідно з заявкою або графіком роботи, а також загальний час, на який буде надано автомобіль замовнику автотранспорту, назву пунктів навантаження та розвантаження автомобіля, найменування вантажу, що підлягає перевезенню, розрахункову кількість їздок з вантажем, що потрібна для повного виконання завдання, відстань між пунктами навантаження і розвантаження вантажу по кожній їздці, яка визначається за даними дорожніх органів або на підставі таблиць відстаней, затверджених в установленому порядку, кількість вантажу в тоннах, що потрібно перевезти, загальну кількість їздок з вантажем, загальний пробіг з вантажем та обсяг вантажу, що передбачається виконати (перевезти) згідно з завданням.

Право зміни завдання, вказаного в розділі “Завдання водієві”, має тільки перевізник. У виняткових випадках замовник автотранспорту може по узгодженню з перевізником змінити завдання з відповідним записом у рядку “Особливі відмітки”.

– у розділі “Рух пального” в графі 10 “Залишок при виїзді” робить запис про залишок пального при виїзді автомобіля за даними попереднього подорожнього листа, визначає загальну кількість пального, що видано водію при виїзді (знаходиться в баках автомобіля), і стверджує зроблені записи власним підписом у відповідному рядку;

– у рядку “Посвідчення водія перевірив, завдання видав, видати пального” записує прописом розрахункову кількість пального, що належить до видачі водію для виконання завдання з урахуванням залишку пального з попереднього дня роботи;

– у рядку “Підпис диспетчера” диспетчер або інша відповідальна особа власним підписом стверджує достовірність заповнених ним реквізитів подорожнього листа і наявність у водія посвідчення водія.

Заповнення подорожнього листа після видачі його водію проводиться у такій послідовності:

– лікар або інший медичний працівник, який здійснює передрейсовий медичний огляд, власним підписом засвідчує стан здоров’я водія і можливість допуску його до управління автомобілем;

- у розділі “Робота водія та автомобіля” в графі 5 “Показання спідометра” відповідальна особа записує показання спідометра при виїзді автомобіля на лінію, в графі 6 “Час фактичний” проставляє фактичні число, місяць, час (години, хвилини) виїзду автомобіля;
- у рядку “Виїзд дозволений, підпис механіка” механік або інша відповідальна особа засвідчує власним підписом передачу автомобіля в технічно справному стані і дозвіл на виїзд з гаражу;
- у рядку “Автомобіль прийняв, підпис водія” водій власним підписом засвідчує прийняття автомобіля технічно справним і одержання завдання на роботу;
- у розділі “Рух пального, літрів” відповідальна особа у відповідних рядках граф 7-9 записує марку, код і кількість виданого пального і стверджує зроблені записи власним підписом у відповідному рядку.

Заповнення подорожнього листа на маршруті руху виконують:

- вантажовідправник — у випадку необхідності зміни проти зазначеного у “Завданні водієві” маршруту руху, при цьому у графах 30 і 31 “Маршрут руху (розділ “Послідовність виконання завдання”) вказує нові назви пунктів, звідки і куди здійснено перевезення вантажу згідно з рядками “пункт навантаження”, “пункт розвантаження” товарно-транспортної накладної;
- органи ДАІ МВС та інші уповноважені органи — у випадку порушення водієм Правил дорожнього руху або зміни маршруту руху з інших непередбачених причин для виконання спеціального завдання; в такому разі робиться відповідний запис у розділі “Особливі відмітки” на лицевій стороні подорожнього листа.

При поверненні автомобіля в гараж заповнення подорожнього листа проводиться у такій послідовності:

- у розділі “Рух пального, літрів” відповідальна особа заповнює графу 11 “Залишок при поверненні” і стверджує ці дані власним підписом;
- у рядку “Здав водій” водій власним підписом стверджує здачу автомобіля відповідальній особі в технічно справному (несправному) стані;
- у розділі “Робота водія та автомобіля” в графі 6 відповідальна особа записує фактичний час повернення автомобіля в гараж (число, місяць, години, хвилини), заповнює графу 5 “Показання спідометра”, у рядку “Прийняв механік” власним підписом стверджує достовірність заповнення граф 5 і 6 розділу “Робота водія та ав-

томобіля" і прийняття автомобіля від водія в технічно справному (несправному) стані.

Після здачі водієм подорожнього листа відповідальна особа заповнює його таким чином:

- у розділі "Робота водія та автомобіля" в графі 4 "Нульовий пробіг" по таблиці відстаней визначає відстань від гаража до першого пункту навантаження і від останнього пункту розвантаження до гаража;
- у розділі "Рух пального, літрів" у графах 12 і 13 записує час роботи спецустаткування і двигуна на підставі даних граф 15–22 розділу "Вантажно-розвантажувальні операції" прикладених до подорожнього листа товарно-транспортних накладних. Ці реквізити потрібні для визначення норми витрати пального. Достовірність заповнення цих даних стверджує власним підписом під зазначеними графами;
- у розділі "Послідовність виконання завдання" (зворотна сторона) на підставі товарно-транспортних накладних в графі 24 проставляє порядкові номери їздок, і далі по кожній їздці — у графі 25 номери товарно-транспортних накладних (талонів замовника), у графі 26 — відпрацьований час роботи (години, хвилини), по графах 27, 28 відповідно кількість перевезеного вантажу (тонн брутто) і у графі 28 — виконаного вантажообороту (ткм); після чого у відповідних графах визначає загальну кількість їздок, загальну кількість товарно-транспортних накладних, що додаються до подорожнього листа. Ці записи стверджують власними підписами водій та відповідальна особа;
- оформлений таким чином подорожній лист передається на обробку для подальших розрахунків, обліку транспортної роботи та визначення її вартості.

Показники розділу "Результати роботи автомобіля і причепів":

- дані графи 32 "витрати пального за нормою" визначають по загальному пробігу і виконаних тонно-кілометрах для певної марки автомобіля з урахуванням коефіцієнта зміни норми пального залежно від умов експлуатації автомобіля, дані графи 33 "витрати пального фактично" дорівнюють сумі показників залишку пального при виїзді (графа 10) та виданого пального (графа 9) за мінусом залишку пального при поверненні у гараж автомобіля (графа 11) розділу "Рух пального, літрів").

Зауважимо, що норми витрат пального, в залежності від марки автомобіля, врегульовані наказом Міністер-

ства транспорту України "Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті";

- дані графи 34 "час в наряді автомобіля і причепа" дорівнюють різниці між показниками фактичного часу повернення в гараж автомобіля і виїзду його з гаража (відповідні рядки графи 6 розділу "Робота водія та автомобіля") за вилученням однієї години на обідню перерву водія згідно з установленим режимом роботи. Цілодобові простої через бездоріжжя, технічні несправності і т.ін. із часу у наряді виключаються. Дані графи 36 "час у русі автомобіля" дорівнюють різниці між даними часу в наряді і часу в простоях (графа 34 мінус графи 37, 38);
- дані графи 35 "час в наряді причепа" визначають згідно з часом його роботи з автомобілем;
- дані графи 37 "час у простої на лінії" визначаються шляхом розрахунку часу простоїв під навантаженням і розвантаженням за даними графи 21 товарно-транспортних накладних;
- дані графи 38 "час у простої по тех. несправності" заповнюють на підставі записів у рядку "Особливі відмітки" (лицева сторона подорожнього листа), вони включають час простою через технічні несправності автомобіля у дорозі, заміну автопокришок та ін.;
- дані графи 39 "кількість їздок з вантажем" дорівнюють сумі всіх їздок з вантажем між пунктами навантаження і розвантаження згідно з розділом "Послідовність виконання завдання", тобто кількості доданих товарно-транспортних накладних;
- дані графи 40 "загальний пробіг автомобіля" дорівнюють різниці між показаннями спідометра при поверненні в гараж автомобіля та виїзду його з гаража (графа 5 розділу "Робота водія та автомобіля");
- дані графи 42 "пробіг з вантажем автомобіля" дорівнюють сумі відстаней по всіх їздках автомобіля з вантажем, зазначених у графі 24 товарно-транспортних накладних;
- дані графи 41 "загальний пробіг причепа" та графи 43 "пробіг з вантажем причепа" визначають згідно з відповідними даними роботи автомобіля;
- дані графи 44 "перевезено тонн, всього" дорівнюють загальному обсягу перевезеного вантажу (брутто), вказаному у графі 27 розділу "Послідовність виконання завдання" і відповідає загальному обсягу перевезення, зазначеному у графі 37 товарно-транспортних накладних, прикладених до подорожнього листа;

- дані графи 45 “в т.ч. перевезено тонн на причепах” визначають на підставі даних графи 27 розділу “Послідовність виконання завдання”;
- дані графи 46 “виконано ткм, всього” визначають шляхом множення обсягу перевезеного вантажу (брутто) за кожну їздку на відстань їздки між пунктами навантаження і розвантаження та одержанням загальної суми;
- дані графи 47 “в т.ч. виконано ткм на причепах” дорівнюють транспортній роботі автопричепів;
- дані графи 49 “зарплата” визначають на підставі даних обробки всіх товарно-транспортних накладних, прикладених до подорожнього листа (графи 37-47). Розрахунки заробітної плати і їх достовірність відповідальна особа стверджує власним підписом у кінці розділу.

Достовірність розрахунків по обробці подорожнього листа після його перевірки стверджує підписом бухгалтер.

Надалі дані з подорожніх листів переносять у **нагромаджувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту**, яка відкривається на кожного водія вантажного автомобіля. У ній на протязі місяця вказуються всі основні реквізити із подорожніх листів в хронологічній послідовності: години в наряді всього, в тому числі (в русі, під навантаженням або розвантаженням, технічна несправність), кількість їздок з вантажем, витрати пального, пробіг автомобілів загальний і в тому числі з вантажем, масу перевезеного вантажу, а також кількість здійснених тонно-кілометрів (як у цілому, так і за напрямками перевезень) і суму заробітної плати водія.

В кінці місяця в нагромаджувальних відомостях по кожному водію підводять підсумок, на підставі чого в подальшому складають **зведену нагромаджувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту**. Узагальнення даних у розрізі водіїв дає змогу проаналізувати їх роботу на протязі місяця, а також з’ясувати ступінь ефективності використання вантажних автомобілів.

За даними зведеної нагромаджувальної відомості обліковцем автогаража оформляється і подається до бухгалтерії **виробничий звіт по автопарку**, де поряд із витратами по управлінню автопарком і експлуатації різних груп автомобілів наводяться дані і по вантажному автотранспорту. У виробничому звіті поряд із даними зведеної нагромаджувальної відомості (витрат на оплату праці і витрат пального) зазначаються дані і про витрати мастильних матеріалів, охолоджуючої рідини і т.ін.

Разом із виробничим звітом до бухгалтерії передаються і первинні документи, які стали підставою для його оформлення, тобто,

акти на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів(списання мастильних матеріалів, охолоджуючої рідини і т.ін.), а також подорожні листи вантажного автомобіля, які після арифметичних перевірок передаються бухгалтеру, що здійснює нарахування оплати праці водіям.

Бухгалтер, який здійснює облік витрат допоміжних виробництв, переносить дані із виробничого звіту по автопарку до книги обліку витрат виробництва (при журнально-ордерній формі обліку), або у розділ II Відомості 5-М (див. дод. А 5) при спрощеній формі обліку у розрізі аналітичних рахунків субрахунку "Автомобільний транспорт" рахунку 23 "Виробництво".

Варто зауважити, що не на всі статті витрат по вантажному автотранспорту можна отримати інформацію із виробничого звіту по автопарку. Так, документальною підставою для віднесення витрат за конкретний місяць до книги обліку виробництва, або до Відомості 5-М (див. дод. А 5) по вантажному автотранспорту виступають: по статті "Відрахування на соціальні заходи" — розрахунок бухгалтерії; по статті "Амортизація" — форма 03-14 "Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)"; по статті "Роботи і послуги" — виробничий звіт по реммайстерні, або "Рахунок фактура" від виконавця ремонтних робіт на адресу підприємства; стаття "Страхові платежі" — розрахунок бухгалтерії, згідно якого здійснюється розподіл витрат по страхуванню вантажних автомобілів, сплачених на початку року і включених до рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів".

За кредитом аналітичного рахунку "Вантажний автотранспорт" субрахунку "Автомобільний транспорт" рахунку 23 "Виробництво" в кінці кожного місяця здійснюється списання витрат по експлуатації вантажних автомобілів на витрати структурних підрозділів підприємства або зовнішніх споживачів пропорційно обсягів здійснених тонно-кілометрів, зокрема, у дебет: субрахунків інших допоміжних виробництв або субрахунку "Основне виробництво" рахунку 23 "Виробництво", 93 "Витрати на збут", 949 "Інші витрати операційної діяльності" (витрати обслуговуючих виробництв), 90 "Собівартість реалізації".

Фактичну собівартість 1 т.км. визначають діленням витрат по експлуатації вантажного автотранспорту на загальну кількість здійснених вантажними автомобілями тонно-кілометрів на протязі місяця.

Облік витрат пасажирського автотранспорту та автотранспорту спеціального призначення

На субрахунку "Автомобільний транспорт" рахунку 23 "Виробництво" здійснюється облік експлуатаційних витрат також і інших груп автомобілів, зокрема на аналітичному рахунку "Пасажирський автотранспорт", "Автомашини спеціального призначення" та ін. Вказані групи автомобілів задовольняють різні спеціалізовані потреби підприємства в залежності від його технологічних особливостей.

Облік на зазначених аналітичних рахунках в цілому відповідає порядку, викладеному по аналітичному рахунку "Вантажний автотранспорт".

Суму витрат, пов'язаних із експлуатацією вказаних груп автомобілів в кінці кожного місяця списують із конкретного аналітичного рахунку на витрати інших структурних підрозділів підприємства або зовнішніх споживачів пропорційно кількості кілометрів пробігу або машино-днів роботи.

Облік витрат на управління автопарком

Поряд із обліком витрат на експлуатацію груп автомобілів різного цільового призначення на субрахунку "Автомобільний транспорт" рахунку 23 "Виробництво" здійснюється також облік накладних цехових витрат автопарку, зокрема, на аналітичному рахунку "Витрати на управління автопарком".

Облік накладних цехових витрат **по дебету** рахунку "Витрати на управління автопарком" здійснюється у розрізі наступних статей калькуляції:

1) затрати на оплату праці (рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам");
2) відрахування на соціальні заходи (рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням");
3) амортизація (рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів");
4) страхові платежі (рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів");
5) інші витрати (рахунок 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети").

Стаття "Затрати на оплату праці" призначена для відображення суми нарахованої оплати праці працівникам автопарку загальноцехового призначення (завгара, обліковця, диспетчера та ін.).

Стаття "Відрахування на соціальні заходи" відображає суми

зборів до фондів соціального спрямування згідно норм, передбачених законодавством.

Стаття "Амортизація" відображає суми амортизаційних відрахувань по основних засобах загальноцехового призначення (будівлі гаража, устаткування для проведення технічних оглядів, телефонів, комп'ютерної техніки і т.ін.).

Стаття "Страхові платежі" застосовується для відображення сум, сплачених страховій компанії за страхування основних засобів загальноцехового призначення.

Стаття "Інші витрати" відображає вартість списаних малоцінних та швидкозношуваних предметів (інвентаря, спецодягу, спецвзуття) або їх зносу, а також витрати по охороні праці і техніці безпеки, здійснюваних по автопарку.

Облік витрат по управлінню автопарком здійснюють у книзі обліку виробництва (при журнально-ордерній формі обліку), або у розділі II Відомості 5-М (див. дод. А 5) при спрощеній формі обліку.

Списання цехових витрат на роботу вантажного автотранспорту, пасажирського або автотранспорту спеціального призначення проводиться пропорційно заробітної плати або загальних витрат по експлуатації зазначених груп автомобілів.

* * *

На субрахунку "Інші допоміжні транспортні виробництва" рахунку 23 "Виробництво" здійснюється облік витрат по інших допоміжних транспортних виробництвах, таких як: залізничний транспорт, повітряний транспорт, водний транспорт, гужовий транспорт тощо. Зазначені допоміжні виробництва обслуговують різні спеціалізовані потреби підприємства в залежності від його технологічних особливостей. На кожний із вказаних видів допоміжних виробництв відкривається у складі субрахунку "Інші допоміжні транспортні виробництва" окремий аналітичний рахунок, облік витрат по якому здійснюється аналогічно у порядку, викладеному по вантажному автотранспорту. Щомісяця відбувається списання витрат відповідних допоміжних транспортних виробництв або на витрати підрозділів підприємства, або на рахунок 90 "Собівартість реалізації" (при реалізації послуг зовнішнім споживачам).

6.3.3. Облік ремонтних допоміжних виробництв

З метою реалізації потреб підприємства у проведенні ремонтних робіт як власних основних засобів, так і забезпечення даним ви-

дом послуг суб'єктів ринку, а також для виготовлення тих чи інших видів основних засобів власними силами — на підприємстві можуть створюватися ремонтні майстерні.

Облік витрат ремонтного допоміжного виробництва здійснюється на субрахунку "Ремонтна майстерня" рахунку 23 "Виробництво". Якщо ремонтною майстернею підприємства проводяться ремонтні роботи різних видів технічних засобів, то у розрізі зазначеного субрахунку можуть відкриватися аналітичні рахунки, на яких обліковуються витрати, пов'язані з їх проведенням, наприклад:

- ремонти вантажних автомобілів;
- ремонти легкових автомобілів;
- ремонти виробничого устаткування;
- виготовлення інвентаря;
- виготовлення основних засобів і т.ін.

За умов, коли ремонтною майстернею підприємства проводяться ремонтні роботи різного роду техніки, в структурі субрахунку "Ремонтна майстерня" відкривається додатково ще один аналітичний рахунок "Витрати на управління реммайстернею", на якому здійснюється облік накладних цехових витрат по реммайстерні.

Облік ремонтів вантажних автомобілів

Облік ремонтів вантажних автомобілів здійснюється на аналітичному рахунку "Ремонти вантажних автомобілів" субрахунку "Ремонтна майстерня" рахунку 23 "Виробництво".

Затрати **по дебету** аналітичного рахунку "Ремонти вантажного автотранспорту" зазначаються щомісяця у книзі обліку виробництва (при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку), або у розділі II Відомості 5-М (див. дод. А 5) при спрощеній формі бухгалтерського обліку у розрізі наступних калькуляційних статей:

1) затрати на оплату праці (рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам");

2) відрахування на соціальні заходи (рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням");

3) паливно-мастильні матеріали (рахунок 203 "Паливо");

4) роботи і послуги (рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками");

5) витрати на управління реммайстернею (аналітичний рахунок "Витрати на управління реммайстернею" субрахунку "Ремонтна майстерня" рахунку 23 "Виробництво").

Стаття “Затрати на оплату праці” призначена для відображення суми нарахованої оплати праці слюсарям, автомеханікам і т.ін., які були зайняті безпосередньо ремонтом вантажних автомобілів.

Стаття “Відрахування на соціальні заходи” використовується для відображення сум зборів до фондів соціального спрямування згідно норм, передбачених законодавством.

Стаття “Паливно-мастильні матеріали” призначена для відображення вартості витрачених в процесі виконання ремонтних робіт пального, мастильних матеріалів та ін.

Стаття “Роботи і послуги” відображає вартість частини ремонтних робіт, які були виконані іншим ремонтно-технічним підприємством унаслідок недостатності власних технічних потужностей для їх виконання.

Стаття “Витрати на управління реммайстернею” призначена для відображення частини загальноцехових витрат, які припадають за розподілом на ремонти вантажних автомобілів.

Для проведення тих чи інших ремонтних робіт в ремонтній майстерні в присутності інженера-механіка або завідуючого майстернею здійснюється огляд вантажного автомобіля. В разі необхідності проводиться розбирання вузлів і агрегатів, внаслідок чого з’ясовується ступінь їх зносу, необхідність заміни конкретних деталей або здійснення реставраційно-відновлювальних робіт, а також визначається кількість потрібних запчастин, обсяги ремонтних робіт (заробітної плати працівникам для їх виконання) і т.ін.

За даними проведеного огляду автомобіля складається **Відомість дефектів на ремонт машин** (див. зразок 6.2.), в якій вказуються виявлені дефекти або пошкодження тих чи інших деталей, визначається фонд оплати праці для проведення ремонтних робіт, вказуються вартість необхідних для отримання зі складу запасних частин або інших ремонтних матеріалів. Виходячи із вказаного, визначається загальна кошторисна вартість ремонту.

Відомість дефектів на ремонт машини оформляється, як правило, у двох екземплярах. Перший екземпляр передається на склад і слугує підставою для відпуску необхідних запасних частин і матеріалів для проведення ремонтів. Другий екземпляр залишається в реммайстерні і є підставою для оформлення нарядів на відрядну роботу при виконанні слюсарями ремонтних робіт.

За даними відомості на ремонт машини, а також нарядів на відрядну роботу (як індивідуальних, так і для бригади), які засвідчують матеріальні і трудові витрати на ремонт, здійснюються записи в **Жур-**

Підприємство ***ВО «Росток»*** .

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ ***00547038***

Структурний підрозділ ***Автопарк*** .

Майстерня --- .

"ЗАТВЕРДЖУЮ"

=Іваненко .
підпис керівника

*«**25**» **червня*** 20 ***08*** р.

ВІДОМІСТЬ ДЕФЕКТІВ НА РЕМОНТ МАШИНИ

від ***20 червня*** 20 ***08*** р.

Одержана від --------
найменування замовника

Найменування машини ***Вантажний автомобіль .*** Марка ***ЗІЛ – 130*** .

Заводський № ***855697426*** Інвентарний № ***105251008*** строк виконання ------ .

Вид ремонту ***поточний***
капітальний, поточний

До надходження до ремонту машина:
виробила від останнього ремонту ***6700 ткм*** (еталонних гектарів, ткм, мотогодин)
одержала ***останній*** ремонт « ***15*** » ***квітня*** 20 ***08*** р.
останній, капітальний, поточний

І. Характеристика колінчатого валу та циліндрів двигуна (для спеціалізованих підприємств)

Характеристика колінчатого валу			Характеристика циліндрів	
	корінні шийки	шатунні шийки		
А	1	2	А	1
Ремонтний розмір до шліфовки			Ремонтний розмір до розточування	
Еліпс до шліфовки			Еліпс до розточування	
Конус до шліфовки			Конус до розточування	
Ремонтний розмір після шліфовки			Ремонтний розмір після розточування	

ІІ. Описання дефектів деталей і вузлів та заміна запасних частин

Пор №	Найменування деталей	Описання дефекту та зносу	Підлягають реставрації (кількість)	Підлягають заміні			Фактично поставлено на машину		Дата постановки
				кіль-кість	ціна	сума	кіль-кість	сума	
А	Б	В	1	2	3	4	5	6	Г
1	***Первинний***	***Зла-***							
	вал коробки	***ма-***							
	передач	***ний***	***---***	***1***	***70,50***	***70,50***	***1***	***70,50***	***22.06.08***
2	***Планетарка***	***Зно-***							
	заднього	***ше-***							
	моста	***на***	***---***	***1***	***98,60***	***98,60***	***1***	***98,60***	***24.06.08***

III. Витрата ремонтних матеріалів

Пор.	Найменування	Номенклатурний номер	Потрібно для ремонту				Фактично витрачено		Дата
			одиниця виміру	кількість	ціна	сума	кількість	сума	
А	Б	В	1	2	3	4	5	6	Г
1	*Первинний*								
	вал коробки								
	передач	*2070508*	*шт*	*1*	*70,50*	*70,50*	*1*	*70,50*	*22.06.08*
2	*Планетарка*								
	заднього								
	моста	*2071104*	*шт*	*1*	*98,60*	*98,60*	*1*	*98,60*	*24.06.08*
Разом			X	X	X	*169,10*	X	*169,10*	X

Виключається вартість матеріалів та запасних частин, які були здані на склад по накладній №__-----__на суму __-----__грн.

IV. Оплата праці на ремонтних та монтажних роботах

Пор. №	Найменування робіт	Трудомісткість людино-годин		Оплата праці	
		за нормою	фактично	за нормою	фактично
	А	1	2	3	4
1	Розбирання, збирання, регулювання та обкатка	*14*	*14*	*158,70*	*158,70*
2	Реставрація деталей				
3	Виготовлення деталей				
4	Інші				
Разом		*14*	*14*	*158,70*	*158,70*

V. Загальна вартість ремонту, грн.

Пор. №	Статті витрат	За кошторисом	Фактично
А	Б		
1	Запасні частини та ремонтні матеріали	*169,10*	*169,10*
2	Затрати праці: людино-годин	*14*	*14*
	сума	*158,70*	*158,70*
3	Відрахування від оплати праці	*58,20*	*58,20*
4	Нафтопродукти	*-----*	*-----*
5	Інші	*-----*	*-----*
6	Загальновиробничі (цехові) витрати ремонтної майстерні	*14,80*	*14,80*
Всього		*400,80*	*400,80*

Завідуючий майстернею *=Майстренко* (підпис) *Майстренко К.Г.*

Інженер-механік *=Механчук* (підпис) *Механчук А.К.*

Шофер (тракторист) *=Водіюк .* (підпис) *Водіюк А.К.*

Перевірив бухгалтер *=Облікович* (підпис) *ОбліковичА.К.*

нал обліку затрат в ремонтній майстерні, в якому окремо обліковуються витрати на ремонт кожного інвентарного об'єкта.

В кінці місяця із реммайстерні до бухгалтерії подається **Виробничий звіт**, де поряд із витратами на ремонт інших видів техніки зазначаються і витрати на ремонти вантажних автомобілів. Разом із звітом до бухгалтерії передаються також наряди на відрядну роботу для нарахування оплати праці працівникам і відомості дефектів на ремонт машини (по факту закінчення ремонту). Дані із виробничого звіту переносяться до **Книги обліку витрат виробництва** (при журнально-ордерній формі обліку), або у розділ II Відомості 5-М (див. дод. А 5) при спрощеній формі обліку, де обліковуються витрати по ремонту вантажних автомобілів.

Треба зауважити, що не на всі статті витрат, які пов'язані із ремонтами вантажних автомобілів, можна отримати інформацію із виробничого звіту по реммайстерні. Так, документальною підставою для включення витрат, пов'язаних із ремонтами, за конкретний місяць до книги обліку виробництва, або розділу II Відомості 5-М виступають: по статті "Відрахування на соціальні заходи" — розрахунок бухгалтерії; по статті "Роботи і послуги" — "Рахунок-фактура" від станції технічного обслуговування на адресу підприємства.

З кредиту аналітичного рахунку "Ремонти вантажних автомобілів" субрахунку "Ремонтна майстерня" рахунку 23 "Виробництво" в кінці кожного місяця (по факту закінчення ремонтних робіт) здійснюється списання вартості здійснених ремонтних робіт **на дебет**: аналітичного рахунку "Вантажний автотранспорт" субрахунку "Автомобільний транспорт" рахунку 23 "Виробництво" та рахунку 10 "Основні засоби" (збільшення балансової вартості об'єкта основних засобів). Розподіл сум за вказаними рахунками здійснюється за порядком, визначеним Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств".

При виконанні ремонтів вантажних автомобілів сторонніх організацій по факту їх закінчення здійснюється списання вартості ремонтів у дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації".

Облік виготовлення ремонтною майстернею інвентаря та основних засобів

На субрахунку "Ремонтна майстерня" рахунку 23 "Виробництво" здійснюється, поряд з іншим, також облік витрат, пов'язаних із виготовленням господарського інвентаря та виготовленням основ-

них засобів (крім об'єктів будівництва та основного стада). Для цього в структурі субрахунку відкриваються окремі аналітичні рахунки.

Облік витрат реммайстерні, пов'язаних із виготовленням інвентаря та основних засобів в цілому відповідає порядку, викладеному по аналітичному рахунку "Ремонти вантажних автомобілів".

Суму витрат, пов'язаних із виготовленням у реммайстерні господарського інвентаря, по закінченні кожного місяця списують із кредиту аналітичного рахунку "Виготовлення інвентаря" у дебет рахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", а за необхідності реалізації на ринку — 26 "Готова продукція".

Суми витрат, пов'язаних із виготовленням у реммайстерні основних засобів, по закінченні кожного місяця по факту закінчення виготовлення конкретного об'єкта списують з аналітичного рахунку "Виготовлення основних засобів" у дебет рахунку 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" з подальшим віднесенням на рахунок 10 "Основні засоби".

* * *

Варто зазначити, що по аналітичних рахунках по обліку витрат на ремонти і виготовлення засобів праці субрахунку "Ремонтна майстерня" рахунку 23 "Виробництво" на кінець місяця може бути дебетовий залишок (сальдо) в сумі незавершеного виробництва (незавершених ремонтів, незавершеного виготовлення інвентаря і основних засобів).

Облік витрат на управління реммайстернею

Поряд із обліком витрат на ремонти конкретних видів технічних засобів, а також їх виготовлення на субрахунку "Ремонтна майстерня" рахунку 23 "Виробництво" здійснюється також облік накладних цехових витрат по реммайстерні, зокрема на аналітичному рахунку "Витрати на управління реммайстернею".

Облік накладних цехових витрат по дебету аналітичного рахунку "Витрати на управління реммайстернею" здійснюється у розрізі таких статей калькуляції:

1) затрати на оплату праці (рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам");

2) відрахування на соціальні заходи (рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням");

3) амортизація (рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”);

4) страхові платежі (рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”);

5) інші витрати (рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”).

Стаття “Затрати на оплату праці” призначена для відображення суми нарахованої оплати праці працівникам реммайстерні загальноцехового призначення (інженера-механіка, завідуючого реммайстернею, обліковця і т.ін.).

Стаття “Відрахування на соціальні заходи” відображає суми зборів до фондів соціального спрямування згідно норм, передбачених законодавством.

Стаття “Амортизація” відображає суми амортизаційних відрахувань по основних засобах загальноцехового призначення (будівлі реммайстерні, підіймачі, станки, комп’ютерна техніка і т. ін.).

Стаття “Страхові платежі” відображає суми, сплачені страховій компанії за страхування основних засобів загальноцехового призначення.

Стаття “Інші витрати” відображає вартість списаних малоцінних та швидкозношуваних предметів (інвентаря, інструментів, спецодягу, спецвзуття) або їх зносу, а також витрат по охороні праці і техніці безпеки, здійснюваних по реммайстерні.

Облік витрат по управлінню реммайстернею здійснюють аналогічно обліку витрат на ремонти у книзі обліку витрат виробництва (при журнально-ордерній формі обліку), або у розділі II Відомості 5-М (див. дод. А 5) при спрощеній формі обліку. Списання цехових витрат на ремонти вантажних автомобілів, легкових автомобілів, на виготовлення інвентаря або основних засобів і т.ін. здійснюється в кінці кожного місяця пропорційно заробітної плати, нарахованої по кожному із зазначених аналітичних рахунків субрахунку “Ремонтна майстерня” рахунку 23 “Виробництво”.

6.4. Облік витрат майбутніх періодів

Кожне підприємство в процесі своєї діяльності здійснює витрати, які не можна відразу віднести до витрат конкретного звітного періоду (місяця або року).

Виходячи із цього, в обліку існує необхідність розмежовувати такі витрати між окремими місяцями або роками з метою їх правильного включення до витрат того чи іншого звітного періоду.

Для узагальнення інформації щодо здійснення витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах, призначено **рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів"**.

До витрат, облік яких ведеться на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів", відносяться: сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання; витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів.

За дебетом рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" відображається накопичення витрат майбутніх періодів, **за кредитом** — їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду або собівартості виробленої продукції.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

Що стосується сплачених авансом орендних платежів, суми оплаченого страхового поліса (страхування основних засобів підприємства і т.ін.), передплати за газети, журнали, періодичні та довідкові видання, то здійснення такого роду платежів відбувається, як правило, на початку звітного періоду (року). Списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду (того чи іншого місяця) зазначених авансових платежів здійснюється у розрахунку 1/12 від суми здійсненої передоплати на початок року.

Окрему увагу треба приділити витратам майбутніх періодів, які пов'язані з підготовчими до виробництва роботами, а також, з освоєнням виробництва нових видів продукції.

Під освоєнням виробництва розуміють комплекс заходів, які спрямовані на випуск нових видів товарів, які планується реалізувати на споживчому ринку, а також забезпечення виробника необхідною технічною документацією, яка засвідчує відповідність якісних характеристик виробу державним стандартам і надає право підприємству виробляти та реалізувати продукцію.

Облік витрат на підготовку і освоєння виробництва продукції здійснюється у розрізі відповідних статей калькуляції, по яких здійснюється облік витрат зокрема на:

- витрати на проведення досліджень, пов'язаних із пошуком нових, до цього невідомих, матеріалів;
- проектування, конструювання, розробка дизайну нового виробу;
- розробка технологічного процесу виготовлення майбутнь-

ого виробу;
- виготовлення дослідного зразка;
- розробка і оформлення нормативної бази (отримання державного стандарту і т.ін.).

Треба зазначити, що кожна із наведених статей є комплексною, тобто, до її складу можуть входити трудові витрати (заробітна плата), відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати (вартість сировини, напівфабрикатів, комплектуючих), а також вартість робіт і послуг, виконаних іншими суб'єктами підприємницької діяльності.

Аналітичний облік витрат на підготовку і освоєння виробництва здійснюється у розрізі конкретних видів продукції.

По факту закінчення комплексу робіт, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва продукції, на підприємстві вирішується питання щодо списання зазначених витрат на собівартість нового виду продукції. **Списання таких витрат може здійснюватися двома способами: 1) рівномірним; 2) за кошторисними ставками.**

Спосіб рівномірного розподілу витрат, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва продукції, передбачає віднесення вказаних витрат на витрати виробництва рівними частинами на протязі терміну їх списання, визначеного на підприємстві. Списання витрат на підготовку і освоєння виробництва при використанні рівномірного способу представимо за допомогою прикладу 1.

Приклад 1.

Витрати на підготовку і освоєння виробництва нового безалкогольного напою на АТ "Ікар" склали 5400 грн. Зазначені витрати було вирішено списати протягом 24 місяців. Виходячи із цього, сума, яка повинна буде кожного місяця списуватися із кредиту рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" у дебет рахунку 23 "Виробництво", складе: 5400 грн. **:** 24 місяці=225 грн.

Розподіл витрат, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва продукції при використанні способу кошторисних ставок, передбачає віднесення вказаних витрат на витрати виробництва пропорційно кошторисної ставки, яка визначається шляхом ділення таких витрат на запланований випуск нового виду продукції. Списання витрат на підготовку і освоєння виробництва за умови використання кошторисних ставок показаний на прикладі 2.

Приклад 2.

Витрати на підготовку і освоєння виробництва нового безалкогольного напою на АТ "Ікар" склали 5400 грн. Плановий обсяг виробництва нового виду продукції, на собівартість якого передбачено

списання вказаних витрат склав за розрахунками 90000 пляшок. Виходячи із цього, списання витрат на підготовку і освоєння виробництва нового напою буде здійснюватись з кредиту рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" у дебет рахунку 23 "Виробництво" у розрахунку 6 копійок на кожну вироблену пляшку до закінчення списання зазначених витрат: 5400 грн.: 90000 пляшок = 0,06 грн.

Треба зазначити, що за умов, коли фактичний обсяг виробництва продукції відстає від запланованого, — на підприємстві може бути переглянута норма списання витрат на підготовку і освоєння виробництва продукції у сторону її збільшення, виходячи із нового плану обсягу виробництва продукції.

Рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів" кореспондує:

за дебетом з кредитом рахунків:	**за кредитом з дебетом рахунків**
20 "Виробничі запаси"	23 "Виробництво"
22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
30 "Каса"	84 "Інші операційні витрати"
31 "Рахунки в банках"	91 "Загальновиробничі витрати"
37 "Розрахунки з різними дебіторами"	92 "Адміністративні витрати"
47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"	93 "Витрати на збут"
63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"	94 "Інші витрати операційної діяльності"
65 "Розрахунки за страхуванням"	
66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	
68 "Розрахунки за іншими операціями"	

6.5. Облік загальновиробничих витрат

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" визначено, що до складу загальновиробничих витрат включаються:

– витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

– амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

– амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

– витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

– витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться **на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати".** Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" відображається сума визнаних витрат, **за кредитом** — щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 "Виробництво" та 90 "Собівартість реалізації".

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Типову кореспонденцію рахунків по обліку загальновиробничих витрат наведено у табл. 6.1.

Таблиця 6.1.

Типові бухгалтерські проводки по обліку загальновиробничих витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах і нематеріальних активах загальновиробничого призначення	91 “Загальновиробничі витрати”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
2.	Віднесено виробничі запаси на загальновиробничі витрати	91 “Загальновиробничі витрати”	20 “Виробничі запаси”
3.	Списані згідно акту малоцінні та швидкозношувані предмети загальновиробничого призначення	91 “Загальновиробничі витрати”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
4.	Оплачені загальновиробничі витрати із каси підприємства	91 “Загальновиробничі витрати”	30 “Каса”
5.	Оплачені загальновиробничі витрати із розрахункового рахунку підприємства	91 “Загальновиробничі витрати”	31 “Рахунки в банках”
6.	Списано витрати по відрядженню на загальновиробничі витрати	91 “Загальновиробничі витрати”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
7.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на загальновиробничі витрати	91 “Загальновиробничі витрати”	39 “Витрати майбутніх періодів”
8.	Проведено нарахування на заробітну плату до фонду забезпечення виплати відпусток	91 “Загальновиробничі витрати”	471 “Забезпечення виплат відпусток”
9.	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на загальновиробничі витрати	91 “Загальновиробничі витрати”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
10.	Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального спрямування	91 “Загальновиробничі витрати”	65 “Розрахунки за страхуванням”

Продовження таблиці 6.1.

1	2	3	4
11.	Нараховано заробітну плату працівникам загальновиробничого призначення	91 “Загальновиробничі витрати”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
12.	Віднесено на загальновиробничі витрати вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	91 “Загальновиробничі витрати”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
13.	Віднесено на загальновиробничі витрати суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	91 “Загальновиробничі витрати”	80 “Матеріальні витрати” 81 “Витрати на оплату праці” 82 “Відрахування на соціальні заходи” 83 “Амортизація” 84 “Інші операційні витрати”
14.	Списано загальновиробничі витрати на: а) виробництво	23 “Виробництво”	91 “Загальновиробничі витрати”
	б) собівартість реалізованої продукції	90 “Собівартість реалізації”	91 “Загальновиробничі витрати”

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. **Змінні загальновиробничі витрати розподіляються** на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. **Постійні загальновиробничі витрати розподіляються** на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нор-

Таблиця 6.2.

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

№ п/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 машино-година)	Включення загальновиробничих витрат до	
				витрат на виробництво продукції (рахунок 23 "Виробництво"), грн.	собівартості реалізованої продукції (рахунок 90 "Собівартість реалізації"), грн.
1	2	3	4	5	6
1.	База розподілу за нормальною потужністю, машино-години	5000	X	X	X
	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн.	80000			
	з них:				
2.	змінні	60000		X	X
3.	(ряд.3гр.4=ряд.2гр.3:ряд.1гр.3)		12		
4.	постійні	20000		X	X
5.	(ряд.5гр.4=ряд.4гр.3:ряд.1гр.3)		4		
	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години:				
6.	1-й звітний період	2000	X	X	X
7.	2-й звітний період	7000	X	X	X
	Фактичні загальновиробничі витрати, грн.:				
8.	1-й звітний період	45000			
	з них:				
9.	змінні	34000	X	34000	X
10.	постійні – усього (ряд.8гр.3–ряд.9гр.3)	11000	X	X	X
	у тому числі:				
10.1	постійні розподілені (ряд.6гр.3 х ряд.5гр.4)	8000	X	8000	X
10.2	постійні нерозподілені (ряд.10гр.3–ряд.10.1гр.3)	3000	X	X	3000
11.	2-й звітний період	95000			
	з них:				
12.	змінні	72000	X	72000	X
13.	постійні – усього (ряд.11гр.3–ряд.12гр.3)	23000	X	X	X
	у тому числі:				
13.1	постійні розподілені (ряд.7гр.3 х ряд.5гр.4), але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат	23000	X	23000	X
13.2	постійні нерозподілені (ряд.13гр.3–ряд.13.1гр.3)	0	X	X	0

мальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

Приклади розподілу загальновиробничих витрат наведено у табл. 6.2.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для віднесення витрат до загальновиробничих, виступають:

- **по амортизації** — "Розрахунок амортизації основних засобів";
- **по виробничих запасах** — "Лімітно-забірна картка" (див. зразок 2.8.), "Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів"(див. зразок 2.7.);
- **по малоцінних та швидкозношуваних предметах** — "Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів" (див. зразок 2.15.);
- **грошових коштів** — "Видатковий касовий ордер" (див. зразок 3.3.), виписка банку (див. зразок 3.18.);
- **витрат на відрядження** — "Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт" (див. зразок 11.3.);
- **робіт і послуг підрядників** — "Рахунок-фактура (див. зразок 2.2.)", "Акт приймання виконаних підрядних робіт";
- **заробітної плати** — "Табель обліку використання робочого часу" (див. зразок 5.1.), а також, складена на його підставі "Розрахунково-платіжна відомість".

Щомісячне списання загальновиробничих витрат оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Узагальнення обліку загальновиробничих витрат здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №5, а при спрощеній формі обліку — у розділі II Відомості 5-М (див. дод. А 5).

6.6. Облік витрат основного і незавершеного виробництва

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) використовується **рахунок 23 "Виробництво".**

Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат:

- промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;
- підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-пошукових робіт;
- підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;
- науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;
- підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;
- підприємств торгівлі, постачання і збуту на здійснення діяльності з продажу товарів;
- дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів;
- інших підприємств та організацій.

За дебетом рахунку 23 "Виробництво" відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), **за кредитом** — суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26, 27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90).

Аналітичний облік за рахунком 23 "Виробництво" ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку витрат основного виробництва показано у таблиці 6.3.

В кінці кожного місяця за підписом керівника виробничого підрозділу до бухгалтерії передається **виробничий звіт**. У ньому у розрізі найменувань продукції, яку виробляє зазначений підрозділ, вказується: кількість відпрацьованого часу працівниками підрозділу (у людино-годинах і людино-днях); обсяг нарахованої їм заробітної плати, вартість спожитих виробничих запасів, кількість і вартість спожитих електроенергії, води, тепла і т.ін., вартість списаних на витрати виробництва малоцінних та швидкозношуваних предметів, кількість виробленої і оприбуткованої на склад готової продукції.

Таблиця 6.3.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку основного виробництва

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, які використовуються в підрозділах основного виробництва	23 “Виробництво”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
2.	Витрачено виробничі запаси на виробництві продукції	23 “Виробництво”	20 “Виробничі запаси” 25 “Напівфабрикати”
3.	Списано і віднесено вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів на витрати основного виробництва	23 “Виробництво”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
4.	Віднесено на витрати основного виробництва вартість робіт і послуг допоміжних виробництв	23 “Виробництво”	23 “Виробництво”
5.	Віднесено частину витрат, пов’язаних із освоєнням і підготовкою виробництва на витрати основного виробництва	23 “Виробництво”	39 “Витрати майбутніх періодів”
6.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників основного виробництва до фонду забезпечення виплат відпусток	23 “Виробництво”	471 “Забезпечення виплат відпусток”
7.	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на витрати основного виробництва	23 “Виробництво”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
8.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників основного виробництва до фондів соціального спрямування	23 “Виробництво”	65 “Розрахунки за страхуванням”
9.	Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва	23 “Виробництво”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
10.	Віднесено на витрати основного виробництва вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	23 “Виробництво”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”

Продовження таблиці 6.3.

1	2	3	4
11.	Віднесено на витрати основного виробництва суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	23 “Виробництво”	80 “Матеріальні витрати” 81 “Витрати на оплату праці” 82 “Відрахування на соціальні заходи” 83 “Амортизація” 84 “Інші операційні витрати”
12.	Віднесено загальновиробничі витрати на витрати основного виробництва	23 “Виробництво”	91 “Загальновиробничі витрати”
13.	Оприбутковано із основного виробництва готову продукцію на склад по собівартості	26 “Готова продукція”	23 “Виробництво”
14.	Виявлено і списано із основного виробництва вартість забракованих виробів	24 “Брак у виробництві”	23 “Виробництво”

Разом із виробничим звітом до бухгалтерії також подаються і всі первинні документи, які стали підставою для відображення в ньому тієї чи іншої інформації, зокрема: “Табель обліку робочого часу” (див. зразок 5.1.), “Наряд на відрядну роботу” (див. зразки 5.2 і 5.3.), “Накладна — вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (див. зразок 2.7.), “Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів” (див. зразок 2.15.), “Прибутковий ордер” (див. зразок 2.6.) на передачу готової продукції із цеху на склад і т.ін.

Дані виробничого звіту опрацьовуються бухгалтером, який відповідає за ділянку облікової роботи по обліку витрат виробництва і в подальшому переносяться до розділу II Відомості 5-М при спрощеній формі обліку (див. додаток А 5), або до книги обліку витрат виробництва при журнально-ордерній формі обліку, з якої узагальнені дані в цілому по рахунку 23 переносяться до журналу-ордеру №5. За умови використання автоматизованої форми бухгалтерського обліку дані виробничого звіту переносяться на магнітні носії ЕОМ безпосередньо працівниками бухгалтерії або керівником (обліковцем) виробничого підрозділу (у первинному підрозділі або на спеціально відведених для цього автоматизованих робочих місцях у бухгалтерії).

Треба зауважити, що не на всі статті витрат по основному виробництву є можливість отримати інформацію із виробничого звіту. Так, документальним підтвердженням для включення витрат за конкретний місяць до книги обліку виробництва, або Відомості 5-М (розділ II) по основному виробництву виступають: по статті "Відрахування на соціальні заходи" — розрахунок бухгалтерії, по статті "Амортизація" — форма 03-14 "Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)", по статті "Роботи і послуги" — "Рахунок-фактура" на суму виконаних робіт для основного виробництва підрядниками, по статті "Витрати майбутніх періодів" — розрахунок бухгалтерії.

Собівартість одиниці виробленої продукції розраховується шляхом ділення виробничих витрат на кількість виробленої готової продукції у вказаному звітному періоді.

Варто зазначити, що по субрахунку "Основне виробництво" рахунку 23 "Виробництво" на кінець місяця може бути дебетовий залишок (сальдо) в сумі незавершеного виробництва.

Незавершене виробництво являє собою продукцію, роботи і послуги, які не пройшли всіх стадій технологічного процесу і, як наслідок, є недоукомплектованими або такими, що не пройшли відповідного технічного контролю.

Важливість визначення обсягів незавершеного виробництва зумовлена необхідністю розмежування здійснених витрат того чи іншого підрозділу підприємства з метою визначення фактичної собівартості виробленої продукції.

Наявність на підприємстві незавершеного виробництва та його розміри залежать від характеру, структури, технології виробництва. Варто відмітити, що значні обсяги незавершеного виробництва характерні для машинобудівної, деревообробної, легкої промисловості. Поряд з тим, на підприємствах видобувної промисловості, енергетиці незавершене виробництво взагалі відсутнє.

З метою визначення обсягів незавершеного виробництва в натуральному і вартісному вираженні на перше число кожного місяця проводиться його інвентаризація. Проведення інвентаризації покладається на спеціально створену для цього на початку року комісію, склад якої затверджується наказом по підприємству.

Треба зауважити, що до складу незавершеного виробництва не входять:

- сировина, матеріали і напівфабрикати, які були отримані виробничим підрозділом, але обробка яких на кінець місяця не була розпочата;
- комплектуючі (деталі, вузли, агрегати), які були отримані, але на кінець місяця не пройшли ні однієї технологічної ланки, передбаченої для даного виробничого підрозділу;
- забраковані як готові вироби, так і матеріали, сировина, деталі, комплектуючі, які були забраковані в процесі роботи з ними.

Результати проведення інвентаризації оформляються за допомогою "Інвентаризаційного опису незавершеного виробництва", дані якого засвідчуються підписами всіх членів комісії. Залишки виробів, вузлів, деталей і т.ін. зазначаються в інвентаризаційному описі у розрізі калькуляційних статей: сировини і матеріалів, основної і додаткової заробітної плати. Кінцева оцінка обсягів незавершеного виробництва проводиться у бухгалтерії підприємства за умов включення до його складу, в залежності від обсягів заробітної плати по закінчених і незакінчених виробах відрахувань на соціальні заходи та загальновиробничих витрат.

Якщо визначення незавершеного виробництва співпадає із закінченням звітного періоду (кварталу), то його обсяги будуть відображені у розділі 2 Активу Балансу у статті "Незавершене виробництво".

6.7. Собівартість продукції та методи її калькулювання

Одним із найважливіших завдань бухгалтерського обліку є визначення собівартості продукції. Собівартість продукції, робіт та послуг складається із спожитих у процесі виробництва виробничих запасів, сировини, енергії, основних засобів (у вигляді їх зносу), трудових ресурсів (у вигляді заробітної плати), а також інших витрат, пов'язаних із їх виробництвом. Виходячи із вказаного можна зазначити, що **собівартість продукції являє собою грошовий вираз витрат на її виробництво.**

Собівартість продукції (робіт та послуг) визначається відношенням витрат, пов'язаних з її виробництвом до кількості вироблe-

ної продукції (виконаних робіт або наданих послуг) протягом облікового періоду. Визначення собівартості за результатами роботи підприємства дає змогу дослідити динаміку її зміни у сторону збільшення або зменшення на протязі певного періоду, а також проаналізувати її структуру у розрізі статей калькуляції. Чим нижчою є собівартість продукції (робіт і послуг), тим міцнішою є позиція підприємства на споживчому ринку, тим більше у нього є аргументів у боротьбі за споживача. Таким чином можна ствердити, що собівартість є також і якісним показником, який відображає ступінь організації виробничого процесу та ефективність діяльності підприємства в цілому.

Враховуючи особливість обліку калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) в різних галузях економіки, відповідним галузевим міністерствам і відомствам України надане право щодо врегулювання зазначеного питання шляхом затвердження відповідного інструктивного забезпечення для його використання на підприємствах.

Виходячи із того, які витрати враховуються при визначенні собівартості, виділяються наступні її види:

- **виробнича собівартість**, яка розраховується шляхом додавання до прямих виробничих витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, виконання робіт і наданням послуг, частини загальновиробничих витрат по організації і управлінню виробництвом;
- **повна собівартість**, яка розраховується шляхом додавання до виробничої собівартості частини адміністративних витрат підприємства, а також витрат на збут;
- **маржинальна собівартість**, яка розраховується шляхом включення до її складу при підрахунку лише прямих змінних витрат (заробітна плата, сировина) і в той же час без урахування прямих постійних витрат (амортизація, орендна плата і т.ін.) конкретного виробничого підрозділу підприємства.

Варто зазначити, що маржинальна собівартість в практиці роботи підприємств використовується, як правило, з метою визначення мінімально допустимої ціни на продукцію, роботи і послуги, що реалізуються.

В залежності від сукупності підприємств, по яких визначається собівартість, виділяють наступні її види:

- **індивідуальна собівартість**, яка розраховується за показниками виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг окремо взятого підприємства;

– **середньогалузева собівартість**, яка розраховується як середньоарифметична із сукупності індивідуальних собівартостей виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг підприємств окремо взятої галузі економіки.

Сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво, а також економічних розрахунків з метою визначення собівартості продукції, робіт і послуг являє собою **метод калькулювання** (визначення собівартості). Метод калькулювання залежить від організації і технології виробництва, а також визначених на підприємстві центрів витрат, по яких здійснюється узагальнення інформації про витрачені ресурси.

<u>В залежності від організації і технології виробництва, а також виду продукції, яка виробляється, на промислових підприємствах використовуються такі методи калькулювання:</u>

1) попередільний (попроцесний) метод;

2) позамовний метод;

Попередільний метод включає в себе два варіанти:

а) однопередільний;

б) багатопередільний.

Однопередільний метод характеризується тим, що виготовлення продукції від першої операції до останньої складає єдине ціле. Прикладом застосування такого методу може бути хлібопекарна промисловість, де і заміс тіста для випічки, випічка і за потребою пакування готових виробів здійснюється в одному цеху (переділі), по якому і здійснюється остаточне калькулювання собівартості виробленої продукції.

Багатопередільний метод характеризується тим, що виготовлення кінцевого продукту поділено на підприємстві на ряд технологічних процесів, які являють собою переділи, результатом кожного з яких є отримання напівфабрикатів, деталей, вузлів або комплектів. Готовий виріб, який включає в себе деталі, вузли, комплекти (результати попередніх переділів), отримують наприкінці останнього переділу. Прикладом застосування багатопередільного методу може бути завод по виробництву автомобільних двигунів. Так, залежно від технологічних можливостей, в одному цеху заводу можуть виготовлятися і здійснюватися калькуляція собівартості блоків для двигунів, в іншому — колінчатих валів і т.ін. В подальшому комплектуючі за собівартістю виробництва по переділах передаються до кінцевого переділу (цеху комплектації), де і здійснюється завершальна комплектація готового виробу (двигуна).

Позамовний метод калькулювання собівартості характеризується тим, що об'єктами для здійснення калькуляції з метою визначення собівартості продукції виступають окремі, виконані на замовлення вироби, роботи або надані послуги (ательє індпошиву, станція технічного обслуговування автомобілів і т. ін.).

З метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних, а також для запобігання здійснення надмірних витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг, — використовується **нормативний метод** калькулювання собівартості. Підставою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція, яка складається на початку року на кожний вид продукції, робіт і послуг на підставі затверджених норм на витрати сировини, матеріалів, оплати праці та інших витрат у розрізі статей калькуляції.

При використанні цього методу дуже важливим є формування собівартості на основі документування відхилень від затверджених норм. Співставленням фактичних витрат на виробництво одиниці продукції із нормативними (стандартними) витратами забезпечується пошук і аналіз відхилень, які відбулися як в сторону збільшення, так і зменшення витрат. Для реалізації поставленого завдання відхилення від норм узагальнюються в обліку у розрізі причин і винних осіб та слугують підставою для прийняття керівництвом відповідних рішень. Забезпечення аналізу відхилень, а також усунення їх негативного впливу на формування собівартості має тісний зв'язок із оперативністю обліку і вчасністю подачі необхідної інформації апарату управління підприємством. В залежності від характеру і технологічних особливостей виробництва інформація про відхилення може надходити і аналізуватися за довільний проміжок часу (за кожен день, за кожну неділю або декаду місяця і т. ін.).

Розділ 7.

Облік витрат діяльності

В розділі розглядаються наступні питання:

7.1. Облік операційних витрат
7.1.1. Облік адміністративних витрат
7.1.2. Облік витрат на збут
7.1.3. Облік інших операційних витрат
7.2. Облік витрат іншої звичайної діяльності
7.2.1. Облік фінансових витрат
7.2.2. Облік втрат від участі в капіталі
7.2.3. Облік інших витрат
7.3. Облік надзвичайних витрат

7.1. Облік операційних витрат

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

7.1.1. Облік адміністративних витрат

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" визначено, що **до адміністративних витрат відносяться** такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

На рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображається сума визнаних адміністративних витрат, **за кредитом** — списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

Типова кореспонденція рахунків по обліку адміністративних витрат наведена у табл. 7.1.

Таблиця 7.1.

Кореспонденції рахунків по обліку адміністративних витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах і нематеріальних активах адміністративного призначення	92 "Адміністративні витрати"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
2.	Віднесено виробничі запаси на адміністративні витрати	92 "Адміністративні витрати"	20 "Виробничі запаси"
3.	Списані малоцінні та швидкозношувані предмети адміністративного призначення	92 "Адміністративні витрати"	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"
4.	Оплачені адміністративні витрати із каси підприємства	92 "Адміністративні витрати"	30 "Каса"

Продовження таблиці 7.1.

1	2	3	4
5.	Оплачені адміністративні витрати із розрахункового рахунку підприємства	92 “Адміністративні витрати”	31 “Рахунки в банках”
6.	Списано витрати по відрядженню на адміністративні витрати	92 “Адміністративні витрати”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
7.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	92 “Адміністративні витрати”	39 “Витрати майбутніх періодів”
8.	Проведено нарахування на заробітну плату до фонду забезпечення виплати відпусток	92 “Адміністративні витрати”	471“Забезпечення виплат відпусток”
9.	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на адміністративні витрати	92 “Адміністративні витрати”	63“Розрахунки з постачальниками та підрядниками
10.	Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального спрямування	92 “Адміністративні витрати”	65“Розрахунки за страхуванням”
11.	Нараховано заробітну плату працівникам адміністративного персоналу	92 “Адміністративні витрати”	66“Розрахунки за виплатами працівникам”
12.	Віднесено на адміністративні витрати вартість робіт і послуг, виконаних дочірними підприємствами	92 “Адміністративні витрати”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
13.	Віднесено на адміністративні витрати суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	92 “Адміністративні витрати”	80 “Матеріальні витрати” 81 “Витрати на оплату праці” 82 “Відрахування на соціальні заходи” 83 “Амортизація” 84 “Інші операційні витрати”
14.	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 “Результат операційної діяльності”	92 “Адміністративні витрати”

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення адміністративних витрат, виступають:

- по амортизації — "Розрахунок амортизації основних засобів";
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах — "Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів" (див. зразок 2.15.);
- грошових коштів — "Видатковий касовий ордер" (див. зразок 3.3.), виписка банку (див. зразок 3.18.);
- витрат на відрядження — "Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт" (див. зразок 11.3.);
- заробітної плати — "Табель обліку використання робочого часу" (див. зразок 5.1.), а також складена на його підставі "Розрахунково-платіжна відомість".

Щомісячне списання адміністративних витрат оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Узагальнення обліку адміністративних витрат здійснюють при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №5, а при спрощеній формі обліку — у розділі II Відомості 5-М (див. дод. А 5).

7.1.2. Облік витрат на збут

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

На рахунку 93 "Витрати на збут" ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, **за кредитом** — списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

Типова кореспонденція рахунків по обліку витрат на збут наведена у табл. 7.2.

Таблиця 7.2.

Кореспонденції рахунків по обліку витрат на збут

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах торгівельного призначення	93 "Витрати на збут"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
2.	Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси"
3.	Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети торгівельного призначення	93 "Витрати на збут"	22"Малоцінні та швидкозношувані предмети"
4.	Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93 "Витрати на збут"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
5.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут (оренда торгівельного приміщення)	93 "Витрати на збут"	39 "Витрати майбутніх періодів"
6.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фонду забезпечення виплат відпусток	93 "Витрати на збут"	471 "Забезпечення виплат відпусток"

Продовження таблиці 7.2.

1	2	3	4
7.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фондів соціального спрямування	93 "Витрати на збут"	65 "Розрахунки за страхуванням"
8.	Нараховано заробітну плату працівникам збуту	93 "Витрати на збут"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам"
9.	Віднесено витрати по рекламі до витрат на збут	93 "Витрати на збут"	685"Розрахунки з іншими кредиторами"
10.	Віднесено до витрат на збут суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	93 "Витрати на збут"	80 "Матеріальні витрати" 81 "Витрати на оплату праці" 82 "Відрахування на соціальні заходи" 83 "Амортизація" 84 "Інші операційні витрати"
11.	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	93 "Витрати на збут"

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення витрат на збут, виступають:

- по амортизації — "Розрахунок амортизації основних засобів";
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах — "Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів" (див. зразок 2.15.);
- грошових коштів — "Видатковий касовий ордер" (див. зразок 3.3.), виписка банку (див. зразок 3.18.);
- витрат на відрядження — "Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт" (див. зразок 11.3.);
- заробітної плати — "Табель обліку використання робочого часу" (див. зразок 5.1.), а також складена на його підставі "Розрахунково-платіжна відомість.

Щомісячне списання витрат на збут оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Для узагальненого обліку витрат на збут використовують журнал-ордер №5 при журнально-ордерній формі обліку, а при спрощеній формі обліку — розділ II Відомості 5-М (див. дод. А 5).

7.1.3. Облік інших операційних витрат

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

На рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут".

Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" має такі субрахунки:

940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю";
941 "Витрати на дослідження і розробки";
942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти";
943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів";
944 "Сумнівні та безнадійні борги";
945 "Втрати від операційної курсової різниці";
946 "Втрати від знецінення запасів";
947 "Нестачі і втрати від псування цінностей";
948 "Визнані штрафи, пені, неустойки";
949 "Інші витрати операційної діяльності".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, **за кредитом** — списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи".

На субрахунку 941 "Витрати на дослідження і розробки" ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство у відповідності із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи".

На субрахунку 942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти" відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації.

На субрахунку 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротніх активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 944 "Сумнівні та безнадійні борги" узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість.

На субрахунку 945 "Втрати від операційної курсової різниці" ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 "Втрати від знецінення запасів" ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" і 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність".

На субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 "Списані активи".

На субрахунку 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки" ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо.

Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування", на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про витрати страховика, зокрема відрахування у централізовані страхові резервні фонди, які утворюються для забезпечення виконання зобов'язань щодо окремих видів обов'язкового страхування, відрахування в страхові резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, які формуються у випадках, передбачених чинним законодавством.

Типова кореспонденція рахунків по обліку інших операційних витрат наведена у табл. 7.3.

Таблиця 7.3.

Кореспонденції бухгалтерських рахунків по обліку інших операційних витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображене перевищення фактичних витрат на виробництво поточних біологічних активів над сумою витрат віднесених протягом року.	940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"	23 "Виробництво"
2.	Відображено витрати підприємства на дослідження та розробки, а також на утримання об'єктів соціально-культурного спрямування	941 "Витрати на дослідження та розробки". 949 "Інші витрати операційної діяльності"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів" 20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 26 "Готова продукція" 28 "Товари" 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Продовження таблиці 7.3.

1	2	3	4
			65 “Розрахунки за страхуванням” 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” та інші
3.	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти”	33 “Інші кошти”
4.	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
5.	Створено резерв сумнівних боргів по розрахунках із дебіторами	944 “Сумнівні та безнадійні борги”	38 “Резерв сумнівних боргів”
6.	Відображено втрати від операційних курсових різниць в результаті зміни курсу гривні до іноземної валюти (від’ємної курсової різниці)	945 “Втрати від операційної курсової різниці”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 68 “Розрахунки за іншими операціями”
7.	Відображено суму уцінки (знецінення) запасів	946 “Втрати від знецінення запасів”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати” 26 “Готова продукція” 28 “Товари”

Продовження таблиці 7.3.

1	2	3	4
8.	Списано суму нестач грошових коштів і матеріальних цінностей, що підлягають врегулюванню	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	10 “Основні засоби”(залишкова вартість) 30 “Каса” 20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати” 26 “Готова продукція” 28 “Товари”
9.	Відображено суми вжитих економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів	948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 64 “Розрахунки за податками й платежами” 65 “Розрахунки за страхуванням”
10.	Віднесено до інших витрат операційної діяльності суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	94 “Інші витрати операційної діяльності”	80 “Матеріальні витрати” 81 “Витрати на оплату праці” 82 “Відрахування на соціальні заходи” 83 “Амортизація” 84 “Інші операційні витрати”
11.	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791 “Результат операційної діяльності”	94 “Інші витрати операційної діяльності”

Первинними документами, які використовуються для відображення інших операційних витрат виступають:

- по основних засобах — "Розрахунок амортизації основних засобів", "Інвентаризаційний опис основних засобів" (див. зразок 1.10.);
- по виробничих запасах — "Лімітно-забірна картка" (див. зразок 2.8.), "Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (див. зразок 2.7.)", "Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей" (див. зразок 2.19.);
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах — "Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів" (див. зразок 2.15.);
- грошових коштів — "Видатковий касовий ордер" (див. зразок 3.3.), виписка банку (див. зразок 3.18.), "Акт інвентаризації наявності грошових засобів" (див. зразок 3.7.);
- заробітної плати — "Табель обліку використання робочого часу" (див. зразок 5.1.), а також складена на його підставі "Розрахунково-платіжна відомість".

Щомісячне списання інших витрат операційної діяльності на результати від операційної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Для синтетичного обліку інших витрат операційної діяльності при журнально-ордерній формі обліку використовується журнал-ордер №5, а при спрощеній формі обліку — розділ II Відомості 5-М (див. дод. А5).

7.2. Облік витрат іншої звичайної діяльності

Окрім операційної діяльності, підприємства здійснюють також іншу звичайну діяльність. Витрати іншої звичайної діяльності включають в себе:

- дії підприємства, які призводять до змін у структурі власного і позикового капіталу, в результаті яких виникають фінансові витрати;
- отримання підприємством збитків від участі в капіталі інших підприємств;
- витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо із виробництвом або реалізацією продукції, робіт, послуг.

7.2.1. Облік фінансових витрат

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за

фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до співвартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

На рахунку 95 "Фінансові витрати" ведеться облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченями.

Рахунок 95 "Фінансові витрати" має такі субрахунки:

951 "Відсотки за кредит";

952 "Інші фінансові витрати".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, **за кредитом** — списання на рахунок 79 "Фінансові результати" а також на рахунки обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати".

На субрахунку 951 "Відсотки за кредит" ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 "Інші фінансові витрати" ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Типова кореспонденція рахунків по обліку фінансових витрат наведена у табл. 7.4.

Таблиця 7.4.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку фінансових витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано відсотки за користування банківським кредитом	951 "Відсотки за кредит"	684"Розрахунки за нарахованими відсотками"
2.	Сплачено банку відсотки за користування кредитом	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	31 "Рахунки в банках"
3.	Нараховано відсотки по векселю, який видано постачальнику	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"

Продовження табл. 7.4.

1	2	3	4
4.	Відображено витрати, які пов'язані із залученням позикового капіталу (витрати, пов'язані із випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів)	952 "Інші фінансові витрати"	31 "Рахунки в банках"
5.	Відображено заборгованість за відсотками за користування об'єктом, отриманим у фінансову оренду	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
6.	Відображено премію за фінансовою інвестицією	952 "Інші фінансові витрати"	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"
7.	Списано фінансові витрати на фінансові результати	792 "Результат фінансових операцій"	95 "Фінансові витрати"

Документальним підтвердженням здійснення фінансових витрат виступають: договір на отримання кредиту у банку, виписка банку (див. зразок 3.18.), яка засвідчує сплату відсотків.

Щомісячне списання фінансових витрат на результати фінансових операцій здійснюється на підставі довідки (розрахунку), оформленої працівниками бухгалтерії.

Узагальнення даних по обліку фінансових витрат здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №5, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку — у розділі II Відомості 5-М (див. дод. А 5).

7.2.2 Облік втрат від участі в капіталі

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі.

На рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі" ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції".

Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі" має такі субрахунки:

961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”;
962 “Втрати від спільної діяльності”;
963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, **за кредитом** — списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На субрахунку 961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства” ведеться облік втрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків або зменшення власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

На субрахунку 962 “Втрати від спільної діяльності” ведеться облік втрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

На субрахунку 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства” ведеться облік втрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

Типова кореспонденція рахунків по обліку втрат від участі в капіталі інших підприємств представлена у табл. 7.5.

Таблиця 7.5.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку втрат від участі в капіталі

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено втрати, які пов’язані із зменшенням частки підприємства в чистих активах асоційованих підприємств внаслідок отримання ними збитків, або зменшення власного капіталу асоційованих підпри-	961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”

Продовження таблиці 7.5.

1	2	3	4
	ємств (переоцінки необоротних активів та інвестицій тощо)		
2.	Відображено втрати, які пов'язані із зменшенням частки підприємства в чистих активах спільних підприємств внаслідок отримання ними збитків, або зменшення власного капіталу спільних підприємств (переоцінки необоротних активів та інвестицій тощо)	962 "Втрати від спільної діяльності"	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"
3.	Відображено втрати, які пов'язані із зменшенням частки підприємства в чистих активах дочірніх підприємств внаслідок отримання ними збитків, або зменшення власного капіталу дочірніх підприємств (переоцінки необоротних активів та інвестицій тощо)	963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства"	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"
4.	Списано втрати від участі в капіталі на фінансові результати	792 "Результат фінансових операцій"	96 "Втрати від участі в капіталі"

Приклад розрахунку втрат від участі в капіталі представлено у таблиці 7.6.

Відображення сум визначених втрат від участі в капіталі в даних бухгалтерського обліку інвестора здійснюється на підставі звітності об'єкта інвестування та здійснених на її підставі відповідних розрахунків інвестором, які оформляються у вигляді бухгалтерських довідок (розрахунків).

Для узагальнюючого обліку втрат від участі в капіталі використовують журнал-ордер №4, а при спрощеній формі обліку — розділ II Відомості 5-М (див. дод. А 5).

Таблиця 7.6.

Розрахунок втрат від участі в капіталі

Назва спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства	Частка в капіталі (відсоток голосів) спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства, що належить підприємству	Сума збитку спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства у звітному періоді (тис. грн.)	Втрати від участі в капіталі (тис. грн.)
1	2	3	4
Підприємство1	30	15000	4500*
Підприємство2	25	9000	2250*
Разом	X	24000	6750

* Але не більше балансової вартості фінансових інвестицій.

7.2.3. Облік інших витрат

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). **До таких витрат належать**:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності.

На рахунку 97 "Інші витрати" ведеться облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності.

За дебетом субрахунків 971-977 відображається сума визнаних витрат, **за кредитом** — списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 97 "Інші витрати" має такі субрахунки:

971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій";
972 "Втрати від зменшення корисності активів";
973 "Собівартість реалізованих майнових комплексів";
974 "Втрати від неопераційних курсових різниць";
975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій";
976 "Списання необоротних активів";
977 "Інші витрати звичайної діяльності".

На субрахунку 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій" відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 972 "Втрати від зменшення корисності активів" відображаються втрати від зменшення корисності активів.

Втрати від зменшення корисності активів визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів".

На субрахунку 973 "Собівартість реалізованих майнових комплексів" відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих майнових комплексів (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.

На субрахунку 976 "Списання необоротних активів" відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

На субрахунку 977 "Інші витрати звичайної діяльності" відображаються інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 "Інші витрати".

Типова кореспонденція рахунків по обліку інших витрат наведена у табл. 7.7.

Таблиця 7.7.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку інших витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено вартість реалізованих фінансових інвестицій	971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 35 "Поточні фінансові інвестиції"
2.	Відображено втрати від зменшення корисності активів	972 "Втрати від зменшення корисності активів"	10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи" 12 "Нематеріальні активи"
3.	Відображено залишкову вартість реалізованих майнових комплексів	973 "Собівартість реалізованих майнових комплексів"	10 "Основні засоби"
4.	Відображено втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зменшення курсу гривні до іноземної валюти	974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"	31 "Рахунки в банках" 34 "Короткострокові векселі одержані" 68 "Розрахунки за іншими операціями"
5.	Відображено суму знецінення (уцінки) необоротних активів і	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових	10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи"

Продовження таблиці 7.7.

1	2	3	4
	фінансових інвестицій	інвестицій”	12 “Нематеріальні активи” 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”
6.	Відображено залишкову вартість списаних необоротних активів і витрат, пов’язаних з їх ліквідацією	976 “Списання необоротних активів”	10 “Основні засоби” 11 “Інші необоротні матеріальні активи” 65 “Розрахунки за страхуванням” 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
7.	Списано інші витрати на фінансові результати	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	97 “Інші витрати”

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення розмірів інших витрат, виступають: виписка банку (див. зразок 3.18.), “Акт на списання основних засобів” (див. зразок 1.6.), “Акт на списання автотранспортних засобів”, акт про уцінку товарно-матеріальних цінностей, “Товарно-транспортна накладна” (див. зразок 2.4.), “Наряд на відрядну роботу” (див. зразки 5.2. і 5.3.) та ін.

Щомісячне списання інших витрат на фінансові результати здійснюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівниками бухгалтерії.

Для узагальненого обліку інших витрат при журнально-ордерній формі обліку використовують журнал-ордер №5, а при спрощеній формі обліку — розділ II Відомості 5-М (див. дод. А 5).

7.3. Облік надзвичайних витрат

В процесі господарської діяльності суб’єкти господарювання можуть мати справу із надзвичайними подіями (стихійні лиха, техногенні катастрофи, аварії і т.ін.)

Надзвичайна подія являє собою випадкову і нехарактерну подію для діяльності конкретного підприємства, яка, в свою чергу, супроводжується заподіянням шкоди його власності.

Поряд із зазначеним зауважимо, що сума заподіяної шкоди буде одночасно являти собою, з однієї сторони, надзвичайні витрати для підприємства, яке зазнало впливу непереборної сили, а з іншої — як звичайні витрати для страхової організації, яка буде безпосередньо відшкодовувати суми завданої шкоди згідно із умовами укладеного договору страхування.

Під надзвичайними витратами розуміють:

– витрати, які пов'язані з попередженням надзвичайних подій;

– витрати, що здійснюються в процесі ліквідацій наслідків надзвичайних подій;

– невідшкодовані збитки від надзвичайних подій (як різниця між сумою завданого збитку внаслідок дії непереборної сили та сумою належного відшкодування із сторони державного бюджету або страхової організації).

Облік втрат і витрат, пов'язаних з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді ведеться на рахунку 99 "Надзвичайні витрати".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, **за кредитом —** списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

Рахунок 99 "Надзвичайні витрати" має такі субрахунки:

991 "Втрати від стихійного лиха";

992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій";

993 "Інші надзвичайні витрати".

На субрахунку 991 "Втрати від стихійного лиха" ведеться облік втрат від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо).

На субрахунку 992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій" ведеться облік втрат, понесених підприємством у результаті техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві.

На субрахунку 993 "Інші надзвичайні витрати" ведеться облік втрат від інших надзвичайних подій.

Надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності підприємства внаслідок цих витрат. Приклад

розрахунку для включення до фінансової звітності втрат від надзвичайних подій наведено в табл. 7.8.

Таблиця 7.8.

Розрахунок суми витрат від надзвичайних подій для відображення в звіті про фінансові результати*

Надзвичайні витрати (тис. грн.)	Ставка податку на прибуток (%)	Зменшення податку на прибуток внаслідок збитків від надзвичайних подій (тис. грн.) (гр.1х гр.2/100)	Сума надзвичайних витрат у звіті про фінансові результати (тис. грн.) (гр.1–гр.3)
1	2	3	4
21000	30	6300	14700

* У випадку, якщо сума прибутку від звичайної діяльності не менше збитків від надзвичайних подій.

Типова кореспонденція рахунків по обліку надзвичайних витрат представлена у табл. 7.9.

Таблиця 7.9.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку надзвичайних витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено списання майна, вартості будівельних робіт і грошових засобів в результаті стихійного лиха	99 “Надзвичайні витрати”	10 “Основні засоби” 11 “Інші необоротні матеріальні активи” 12 “Нематеріальні активи” 15 “Капітальні інвестиції” 20 “Виробничі запаси” 21 “Поточні біологічні активи” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати” 26 “Готова продукція” 28 “Товари” 30 “Каса”

Продовження таблиці 7.9.

1	2	3	4
2.	Відображено витрати, які пов'язані із ліквідацією наслідків надзвичайної події	99 "Надзвичайні витрати"	37 "Розрахунки з різними дебіторами" 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" 65 "Розрахунки за страхуванням" 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" 68 "Розрахунки за іншими операціями"
3.	Списано надзвичайні витрати на фінансові результати	794 "Результат надзвичайних подій"	99 "Надзвичайні витрати"

Бухгалтерськими документами, які засвідчують втрати від стихійного лиха, а також витрати по запобіганню і ліквідації наслідків надзвичайної події виступають: "Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей" (див. зразок 2.19.), "Акт інвентаризації наявності грошових засобів" (див. зразок 3.7.), "Акт на списання основних засобів" (див. зразок 1.6.), "Акт на списання автотранспортних засобів", "Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів" (див. зразок 2.15.), "Акт на вибуття тварин та птиці (забій, прирізка і падіж)", "Акт приймання виконаних підрядних робіт", "Наряд на відрядну роботу" (див. зразки 5.2. і 5.3.) та ін.

Щомісячне списання надзвичайних витрат на фінансові результати оформляється за допомогою розрахунку (довідки) бухгалтерії.

Для узагальненого обліку надзвичайних витрат при журнально-ордерній формі обліку використовують журнал-ордер №5, а при спрощеній формі обліку — розділ II Відомості 5-М (див. дод. А 5).

Розділ 8.

Облік готової продукції і товарів та їх реалізації

В розділі розглядаються наступні питання:

8.1. Характеристика рахунків по обліку готової продукції і товарів

8.2. Облік операцій пов'язаних з рухом готової продукції і товарів

8.1. Характеристика рахунків по обліку готової продукції і товарів

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовують **рахунок 26 "Готова продукція".**

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. Вироблена готова продукція зараховується на баланс за первісною або нормативною вартістю.

За дебетом рахунку 26 "Готова продукція" відображається надходження готової продукції з власного виробництва.

При списанні готової продукції з рахунку 26 "Готова продукція" сума відхилень фактичної виробничої собівартості від вартості за обліковими цінами, що відноситься до цієї продукції, визначається у відсотку, який обчислюється як відношення відхилень на залишок готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунку 26 "Готова продукція" і дебетом відповідних рахунків.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції використовується **рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва".**

Продукція сільськогосподарського виробництва поточного року обліковується за плановою собівартістю, яку в кінці звітного періоду доводять до фактичної собівартості. Підприємства, які не обчислюють собівартість продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами. Різниця між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, яка виявляється в кінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції і на інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року.

Поряд з тим, сільськогосподарська продукція може оприбутковуватися за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

За дебетом рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" відображається надходження сільськогосподарської продукції, **за кредитом** — вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад, в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції.

На рахунку 28 "Товари" ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 "Товари" застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівар-

тості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 "Товари" ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" чи 20 "Виробничі запаси".

Рахунок 28 "Товари" має такі субрахунки:

281 "Товари на складі";
282 "Товари в торгівлі";
283 "Товари на комісії";
284 "Тара під товарами";
285 "Торгова націнка";
286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу".

На субрахунках 281-284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом — зменшення.

На субрахунку 281 "Товари на складі" ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.

На субрахунку 282 "Товари в торгівлі" ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібної торгівлі (в магазинах, ятках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).

На субрахунку 283 "Товари на комісії" ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати їх вартості. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами (особами)-комісіонерами.

На субрахунку 284 "Тара під товарами" ведеться облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 "Торгова націнка".

На субрахунку 285 "Торгова націнка" торговельні, постачальницькі та збутові підприємства при ведені обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торго-

вих націнок, за дебетом — зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 або способом сторно зворотною кореспонденцією цих рахунків. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

На субрахунку 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність.

8.2. Облік операцій пов'язаних з рухом готової продукції і товарів

Готова продукція і товари можуть надходити на підприємство в результаті:

- роботи підрозділів основного і допоміжного виробництв, які виробляють готову продукцію;
- взаємодії із підприємствами — постачальниками при закупівлі товарів з метою їх подальшого перепродажу;
- оприбуткування лишків готової продукції і товарів за наслідками проведених інвентаризацій тощо.

Готова продукція і товари можуть зменшуватися за своїми обсягами, зокрема:

- внаслідок переведення їх із однієї облікової групи до іншої та списання їх на витрати виробництва у якості виробничих запасів;
- в результаті реалізації як юридичним так і фізичним особам;
- за результатами проведених інвентаризацій і виявлених недостач готової продукції і товарів тощо.

Що стосується документального оформлення наявності і руху готової продукції і товарів, то треба зазначити, що він є аналогічним обліку наявності і руху виробничих запасів.

Так, при надходженні виготовленої продукції із підрозділів основного і допоміжного виробництв на склад підприємства оформляється **"Прибутковий ордер"** (див. зразок 2.6.). Вказаний документ складається у двох екземплярах. Перший екземпляр із підписом представника цеху, що здає на склад продукцію, залишиться у комірника, а другий із підписом комірника — у представника цеху. За

допомогою цього досягається контроль і взаємоперевірка звітних даних як по складу, так і по виробничому підрозділу.

Надходження на склад підприємства товарів, придбаних з метою подальшого продажу, здійснюється за допомогою документів **"Товарно-транспортна накладна"** (див. зразок 2.4.) або **"Прибутковий ордер"** (див. зразок 2.6.).

Для оплати реалізованих підприємством готової продукції або товарів на адресу покупця виставляється **"Рахунок-фактура"** (див. зразок 2.1.)

Відвантаження із складу підприємства — продавця реалізованої продукції або товарів здійснюється на підставі документа **"Товарно-транспортна накладна"** (див. зразок 2.4.); передачу продукції і товарів із складу до торгівельного приміщення (для роздрібної торгівлі) здійснюється шляхом використання документа **"Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів"** (див. зразок 2.7.).

При оформленні видаткових документів на вивіз із складу підприємства реалізованої продукції самовивозом треба обов'язково переконатися у тому, чи являється отримувач дійсно представником підприємства — покупця. З цією метою здійснюється перевірка виданої йому **Довіреності** (див. зразок 2.2.) на отримання цінностей із зазначенням у ній: строку її дії; адреси підприємства — покупця; кількості продукції, яку необхідно отримати, паспортні дані, а також ідентичність підпису особи, завіреного підписами керівника, головного бухгалтера і печаткою підприємства — покупця.

Надходження і вибуття із складу готової продукції і товарів знаходить своє відображення у **"Картках складського обліку матеріалів"** (див. зразок 2.9).

За результатами змін, які відбулися із готовою продукцією і товарами на складі на протязі місяця, до бухгалтерії підприємства подається **"Звіт про рух матеріальних цінностей",** за даними якого бухгалтером вносяться відповідні зміни до **"Оборотної відомості по товарно-матеріальних рахунках".** Типові форми зазначених документів наведено у зразках 2.11. і 2.12.

Узагальнена інформація за операціями, пов'язаними з рухом готової продукції і товарів на підставі звітів виробничих підрозділів та звітів про рух матеріальних цінностей зі складу, знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналах–ордерах № 3, № 5, № 6, а за умов використання спрощеної форми бухгалтерського обліку — у Відомостях 2-М, 3-М (розділ І), 5-М (розділ ІІ) (див. додаток А).

Таблиця 8.1.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по надходженню на підприємство готової продукції і товарів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбутковано із основного виробництва на склад готову продукцію	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”	23 “Виробництво”
2.	Переведено готову продукцію і товари із однієї номенклатурної групи до іншої, внаслідок помилкового зарахування у минулому	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” 28 “Товари”	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” 28 “Товари”
3.	Оприбутковано на склад товари, які було придбано підзвітними особами	28 “Товари”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
4.	Відображено суму дооцінки готової продукції і товарів	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” 28 “Товари”	423 “Дооцінка активів”
5.	Оприбутковано товари як внесок до статутного капіталу	28 “Товари”	46 “Неоплачений капітал” 40 “Статутний капітал”
6.	Відображено надходження товарів від постачальників та інших кредиторів	28 “Товари”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 68 “Розрахунки за іншими операціями”
7.	Відображено суму ПДВ (податковий кредит) за операцією 6.	64 “Розрахунки за податками й платежами”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 68 “Розрахунки за іншими операціями”
8.	Одержані пені, штрафи, неустойки від інших під-	26 “Готова продукція” 28 “Товари”	715 “Одержані штрафи, пені,

Продовження таблиці 8.1.

1	2	3	4
	приємств у вигляді готової продукції і товарів		неустойки”
9.	Оприбутковано лишки готової продукції і товарів, які були виявлені в результаті інвентаризації	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” 28 “Товари”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”
10.	Одержано дивіденди від інших підприємств у вигляді товарів	28 “Товари”	731 “Дивіденди одержані”
11.	Відображено дохід від безоплатно одержаних товарів	28 “Товари”	745 “Доходи від безоплатно одержаних активів”

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг призначено **рахунок 90 “Собівартість реалізації”**.

За дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), **за кредитом** — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду — 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Рахунок 90 “Собівартість реалізації” має такі субрахунки:

901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;

902 “Собівартість реалізованих товарів”;

903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”;

904 “Страхові виплати”.

На субрахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції.

На субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів” відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.

На субрахунку 903 “Собівартість реалізованих робіт і по-

слуг" ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.

Зауважимо, що по дебету субрахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів" вказується не лише собівартість реалізованих товарів, а також і сума транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із їх закупівлею, яка підлягає списанню за результатами обсягів реалізації у конкретному місяці.

Приклад розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах роздрібної торгівлі, що застосовують оцінку товарів за цінами продажу, та окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат представлено у табл. 8.2.

Таблиця 8.2.

Розподіл транспортно-заготівельних витрат на підприємствах роздрібної торгівлі

Зміст	Субрахунок 282 "Товари в торгівлі", тис. грн.	Субрахунок 289 "Транспортно-заготівельні витрати", тис. грн.	Субрахунок 285 "Торгова націнка", тис. грн.	Продажна вартість (гр. 2+гр. 3), тис. грн.
1	2	3	4	5
1. Залишок на початок місяця	144	37	94	181
2. Надійшло за місяць	520	68	185	588
3. Вибуло за місяць	406	64	171	470
4. Залишок на кінець місяця (ряд.1+ряд.2-ряд.3)	258	41	108	299

** Зменшення залишку на субрахунку 282 "Товари в торгівлі" відбулося на суму 406 тис.грн. (171+235) унаслідок списання торгової націнки в кореспонденції з субрахунком 285 "Торгова націнка" на суму 171 тис.грн. і купівельної вартості товарів у кореспонденції з субрахунком 902 "Собівартість реалізованих товарів" на суму 235 тис.грн.

Сума торгової націнки, що відноситься до реалізованих товарів (дебет субрахунку 282 "Товари в торгівлі", кредит субрахунку 285 "Торгова націнка" сторно), становить:

$$\frac{94+185}{181+588} \times 470 = 171.$$

Сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до реалізованих товарів (відображається за дебетом субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів” і кредитом субрахунку 289 “Транспортно-заготівельні витрати”), становить:

$$\frac{37+68}{181+588} \times 470 = 64.$$

Собівартість реалізованих товарів (дебет субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів”, кредит субрахунку 282 “Товари в торгівлі”) становить:

$$470 - 171 - 64 = 235.$$

Рахунок 90 “Собівартість реалізації” кореспондує

за дебетом з кредитом рахунків:	**за кредитом з дебетом рахунків:**
21 “Поточні біологічні активи”	79 “Фінансові результати”
23 “Виробництво”	
26 “Готова продукція”	
27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”	
28 “Товари”	
91 “Загальновиробничі витрати”	

Кореспонденцію бухгалтерських рахунків з продажу та іншого вибуття готової продукції і товарів представлено у таблиці 8.3.

Таблиця 8.3.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків при реалізації та іншому вибутті готової продукції і товарів.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік реалізації готової продукції і товарів			
1.	Списано балансову вартість готової продукції, що реалізується	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”
2.	Списано собівартість товарів, що реалізуються	902 “Собівартість реалізованих товарів”	281 “Товари на складі” 282 “Товари в торгівлі”
3.	Відображено зменшення	285 “Торгова	281 “Товари на

Продовження таблиці 8.3.

1	2	3	4
	(списання) суми торгових націнок на реалізовані товари	націнка”	складі” 282 “Товари в торгівлі”
4.	Списано собівартість реалізованої готової продукції і товарів на фінансові результати	791 “Результат операційної діяльності”	90 “Собівартість реалізації”
5.	Нараховано покупцям заборгованість по оплаті за відвантажений товар	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	70 “Доходи від реалізації”
6.	Внесено покупцям належні до оплати суми у касу або на розрахунковий рахунок продавця у банку	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
7.	Відображено отримання векселя від покупця в рахунок забезпечення оплати за відвантажений йому товар у майбутньому	182 “Довгострокові векселі одержані” 34 “Короткострокові векселі одержані”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
8.	Отримано продавцем належні до оплати суми у касу або на розрахунковий рахунок у банку в рахунок погашення раніше отриманого ним векселя	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”	182 “Довгострокові векселі одержані” 34 “Короткострокові векселі одержані”
9.	Відображено суму податкового зобов’язання, яке виникло за результатами проведеної реалізації (за умови, що продавець є платником ПДВ)	70 “Доходи від реалізації”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
10.	Віднесено суму доходу від реалізації за вирахуванням ПДВ на фінансові результати	70 “Доходи від реалізації”	791 “Результат операційної діяльності”
11.	Відображено отримання прибутку за результатами реалізації готової продукції і товарів	79 “Фінансові результати”	44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”

Продовження таблиці 8.3.

1	2	3	4
12.	Відображено отримання збитку за результатами реалізації готової продукції і товарів	44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”	79 “Фінансові результати”
Інше вибуття готової продукції і товарів			
13.	Відображено вартість товарів спрямованих на здійснення капітальних інвестицій з метою створення основних засобів і нематеріальних активів	15 “Капітальні інвестиції”	28 “Товари”
14.	Списано на витрати виробництва готову продукцію і товари	23 “Виробництво”	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” 28 “Товари”
15.	Відображено суму уцінки готової продукції і товарів	946 “Втрати від знецінення запасів”	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” 28 “Товари”
16.	Відображено суму нестач готової продукції або товарів, яка підлягає врегулюванню	974 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” 28 “Товари”
17.	Відображено вартість зіпсованих готової продукції і товарів внаслідок стихійного лиха або техногенних катастроф і аварій	991 “Втрати від стихійного лиха” 992 “Втрати від техногенних катастроф і аварій”	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” 28 “Товари”
18.	Списано вартість готової продукції і товарів на здійснення заходів, які пов’язані із запобіганням та ліквідацією наслідків стихійного лиха.	993 “Інші надзвичайні витрати”	26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” 28 “Товари”

Розділ 9.

Облік доходів і результатів діяльності

В розділі розглядаються наступні питання:

9.1. Визнання та класифікація доходів

9.2. Організація обліку доходів
- *9.2.1. Облік доходів від реалізації*
- *9.2.2. Облік інших операційних доходів*
- *9.2.3. Облік доходів від участі в капіталі*
- *9.2.4. Облік інших фінансових доходів*
- *9.2.5. Облік інших доходів*
- *9.2.6. Облік надзвичайних доходів*
- *9.2.7. Облік страхових платежів*
- *9.2.8. Облік доходів майбутніх періодів*

9.3. Облік фінансових результатів

9.1. Визнання та класифікація доходів

Нормативним документом, який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", який затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.

Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Критерії визнання доходу, наведенні в Положенні (стандарті) 15, застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це випливає із суті такої господарської операції (операцій).

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.
2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.
3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.
6. Надходження, що належать іншим особам.
7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за групами:

а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
б) інші операційні доходи;
в) фінансові доходи;
г) інші доходи;
д) надзвичайні доходи.

Склад відповідної групи доходів встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати".

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.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;

– імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
– можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
– можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

– вивченням виконаної роботи;
– визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
– визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а зазнані витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість". Доходом визнається сума зобов'язання, яка не підлягає погашенню.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазнані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних

об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Цільове фінансування, що отримане як компенсація витрат (або збитків), яких вже зазнало підприємство, або з метою негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх пов'язаних із цим витрат, визнається доходом того періоду, в якому утворилася дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

- імовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;
- дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

- **проценти** (плата за використання грошових засобів, їх еквівалентів або сум, належних підприємству) визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;
- **роялті** (платежі за використання нематеріальних активів підприємства /патентів, торгівельних марок, авторського права, прогармних продуктів і т.ін./) визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- **дивіденди** (частина чистого прибутку, розподілена між учасниками /власниками/ у відповідності з дольою їх участі у власному капіталі підприємства) визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

9.2. Організація обліку доходів

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності".

На рахунках цього класу, крім рахунку 76 "Страхові платежі", протягом звітного року **за кредитом** відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, **за дебетом** — щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати".

Для обліку доходів планом рахунків передбачено застосування наступних бухгалтерських рахунків:

70 "Доходи від реалізації";
71 "Інший операційний дохід";
72 "Доходи від участі в капіталі";
73 "Інші фінансові доходи";
74 "Інші доходи";
75 "Надзвичайні доходи";
76 "Страхові платежі".

9.2.1. Облік доходів від реалізації

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 "Доходи від реалізації".

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" має такі субрахунки:

701 "Дохід від реалізації готової продукції";
702 "Дохід від реалізації товарів";
703 "Дохід від реалізації робіт і послуг";
704 "Вирахування з доходу";
705 "Перестрахування".

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, **за дебетом** — належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестрахування (у кореспонденції з субрахунком 705 "Перестрахування"); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції" узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 "Дохід від реалізації товарів" узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 "Вирахування з доходу" за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісій, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів, сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 705 "Перестрахування" підприємства, які є страховиками, відповідно до Закону України "Про страхування", узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестрахування. За дебетом субрахунку 705 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестрахування, за кредитом — частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестрахування. Щомісяця сальдо субрахунку 705 списується (закривається) у кореспонденції із субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Таблиця 9.1.

Кореспонденції бухгалтерських рахунків по обліку доходів від реалізації

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Одержано виручку від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг споживачам	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"	701 "Дохід від реалізації готової продукції" 702"Дохід від реалізації товарів" 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"

Продовження таблиці 9.1.

1	2	3	4
2.	Виставлено рахунок покупцю за відвантажені на його адресу готову продукцію, товар, а також виконані роботи і послуги	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” 37 “Розрахунки з різними дебіторами” 68 “Розрахунки за іншими операціями”	701 “Дохід від реалізації готової продукції” 702 “Дохід від реалізації товарів” 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”
3.	Відображено доход у вигляді страхових платежів від страхувальника	76 “Страхові платежі”	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”
4.	Відображено податок на додану вартість із суми виручки від реалізації (за умови, якщо підприємство є платником податку на додану вартість)	701 “Дохід від реалізації готової продукції” 702 “Дохід від реалізації товарів” 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
5.	Списано доходи від реалізації за вирахуванням податку на додану вартість	70 “Доходи від реалізації”	791 “Фінансові результати від операційної діяльності”
6.	Відображено суму наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції, товарів та інші суми, які підлягають вирахуванню з доходу	791 “Фінансові результати від операційної діяльності”	704 “Вирахування з доходу”

Бухгалтерськими документами з обліку доходів від реалізації виступають: “Прибутковий касовий ордер” (див. зразок 3.2.), виписка банку (див. зразок 3.18.), “Рахунок–фактура” (див. зразок 2.1.), “Товарно–транспортна накладна” (див. зразок 2.4.), “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (див. зразок 2.7.) та ін.

Віднесення доходу від реалізації на фінансові результати від операційної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки) оформленої працівниками бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 70 “Доходи від реалізації” здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері № 6, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку — у розділі III Відомості 5-М (див. дод. А 5).

9.2.2. Облік інших операційних доходів

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ведеться **на рахунку 71 "Інший операційний дохід".**

За кредитом рахунку 71 "Інший операційний дохід" відображається збільшення (одержання) доходу, **за дебетом** — суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 71 "Інший операційний дохід" має такі субрахунки:

710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю";
711 "Дохід від реалізації іноземної валюти";
712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів";
713 "Дохід від операційної оренди активів";
714 "Дохід від операційної курсової різниці";
715 "Одержані штрафи, пені, неустойки";
716 "Відшкодування раніше списаних активів";
717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості";
718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів";
719 "Інші доходи від операційної діяльності".

На субрахунку 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, та від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи".

На субрахунку 711 "Дохід від реалізації іноземної валюти" узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти.

На субрахунку 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 713 "Дохід від операційної оренди активів" узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

На субрахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці" узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки" узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.

На субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів.

На субрахунку 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності.

На субрахунку 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів" узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю.

На субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності" узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 "Інший операційний дохід", зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування", на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про інші доходи від страхової діяльності, зокрема комісійні винагороди за перестрахування, частки від страхових сум та страхових відшкодувань, належні до сплати перестраховиками, повернуті суми із централізованих страхових резервних фондів, повернуті суми страхових резервів, інших, ніж резерв незароблених премій.

Типову кореспонденцію рахунків по обліку інших операційних доходів представлено у табл. 9.2.

Таблиця 9.2.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку інших операційних доходів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображене перевищення в кінці року вартості поточних біологічних активів над сумою фактичних витрат на їх виробництво визнаних протягом року	23 "Виробництво"	710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”
2.	Відображено дохід від реалізації іноземної валюти	31 “Рахунки в банках”	711 “Дохід від реалізації іноземної валюти”
3.	Відображено доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо)	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках” 34 “Короткострокові векселі одержані” 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” 37 “Розрахунки з різними дебіторами”	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
4.	Відображено доходи від операційної оренди активів	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках” 37 “Розрахунки з різними дебіторами”	713 “Дохід від операційної оренди активів”
5.	Відображено дохід від операційної курсової різниці	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках” 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” 37 “Розрахунки з різними дебіторами”	714 “Дохід від операційної курсової різниці”
6.	Відображено штрафи, пені, неустойки, які визнані боржником підприємства, або щодо яких одержані позитивні рішення суду	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” 37 “Розрахунки з різними дебіторами” 68 “Розрахунки за іншими операціями”	715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”

Продовження таблиці 9.2.

1	2	3	4
7.	Відображено суму відшкодувань підприємству вартості раніше списаних активів	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи” 20 “Виробничі запаси” запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 28 “Товари” 30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”	716 “Відшкодування раніше списаних активів”
8.	Відображено доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності	50 “Довгострокові позики” 51 “Довгострокові векселі видані” 60 “Короткострокові позики” 62 “Короткострокові векселі видані” 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 68 “Розрахунки за іншими операціями”	717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”
9.	Відображено дохід від безоплатно одержаних активів	10 “Основні засоби” 20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 28 “Товари” 30 “Каса” 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”	718 “Дохід від безоплатно одержаних активів”
10.	Відображено доходи за результатами проведених інвентаризацій оборотних і необоротних активів підприємств	10 “Основні засоби” 20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 26 “Готова продукція” 28 “Товари” 30 “Каса”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”

Продовження таблиці 9.2.

1	2	3	4
11.	Відображено суму податків та платежів, отриманих у складі іншого операційного доходу	71 "Інший операційний дохід"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
12.	Списано інший операційний дохід на фінансові результати	71 "Інший операційний дохід"	791 "Результат операційної діяльності"

Бухгалтерськими документами по обліку інших операційних доходів є: "Прибутковий касовий ордер" (див. зразок 3.2.), виписка банку (див. зразок 3.18.), "Рахунок-фактура" (див. зразок 2.1.), "Товарно–транспортна накладна" (див. зразок 2.4.), "Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів" (див. зразок 2.7.), договір оренди, "Акт приймання–передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" (див. зразок 1.1.), контракти та договори, документально оформлені рішення судових органів, "Книга обліку розрахунків з депонентами" (див. зразок 5.5.), "Інвентаризаційний опис товарно–матеріальних цінностей" (див. зразок 2.19.) та ін.

Віднесення інших операційних доходів на фінансовий результат від операційної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 71 "Інший операційний дохід" здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері № 6, а при спрощеній формі обліку — у розділі III Відомості 5-М (див. дод. А 5).

9.2.3. Облік доходів від участі в капіталі

Для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі, призначено рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі".

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" має такі субрахунки:

721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства";

722 "Дохід від спільної діяльності";

723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства".

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, **за дебетом** — списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунку 722 "Дохід від спільної діяльності" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.

На субрахунку 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Таблиця 9.3.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку доходів від участі в капіталі

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено доходи, пов'язані із збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими, спільними та дочірніми підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок переоцінки необоротних активів та інвестицій.	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства" 722 "Дохід від спільної діяльності" 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства"
2.	Списано доходи від участі в капіталі на фінансові результати	72 "Дохід від участі в капіталі"	792 "Результат фінансових операцій"

Щомісячне списання доходів від участі в капіталі на результат фінансових операцій здійснюється на підставі довідки (розрахунку), оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі" здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері № 6, а при спрощеній формі обліку — у розділі III Відомості 5-М (див. дод. А 5).

9.2.4. Облік інших фінансових доходів

Для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі" призначено **рахунок 73 "Інші фінансові доходи".**

Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" має такі субрахунки:

731 "Дивіденди одержані";

732 "Відсотки одержані";

733 "Інші доходи від фінансових операцій".

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, **за дебетом** — списання кредитового обороту на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 731 "Дивіденди одержані" узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними.

На субрахунку 732 "Відсотки одержані" узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 "Дивіденди одержані", зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо.

На субрахунку 733 "Інші доходи від фінансових операцій" узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 "Інші фінансові доходи", зокрема про доходи від амортизації премії за випущеними облігаціями.

Бухгалтерськими документами по обліку інших фінансових доходів виступають: "Прибутковий касовий ордер" (див. зразок 3.2.), виписка банку (див. зразок 3.18.), "Товарно–транспортна накладна" (див. зразок 2.4.), "Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів" (див. зразок 2.7.), "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" (див. зразок 1.1.), контракти та договори про передачу необоротних активів в фінансову оренду та ін.

Узагальнення даних по рахунку 73 “Інші фінансові доходи” здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі–ордері № 6, а при спрощеній формі обліку у розділі ІІІ Відомості 5-М (див. дод. А 5).

Таблиця 9.4.

Кореспонденція рахунків по обліку інших фінансових доходів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображені дивіденди, відсотки та інші доходи від фінансової діяльності	10 “Основні засоби” 11 “Інші необоротні матеріальні активи” 12 “Нематеріальні активи” 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 15 “Капітальні інвестиції” 20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 28 “Товари” 30 “Каса” 31 “Рахунки в банках” 34 “Короткострокові векселі одержані” 37 “Розрахунки з різними дебіторами”	731 “Дивіденди одержані” 732 “Відсотки одержані”
2.	Відображено інший фінансовий дохід, зокрема за здані в фінансову оренду необоротні активи	68 “Розрахунки за іншими операціями”	732 “Відсотки одержані”
3.	Відображено інші доходи від фінансових операцій при одержанні роялті	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”	733 “Інші доходи від фінансових операцій”
4.	Відображено дисконт за фінансовою інвестицією	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”	733 “Інші доходи від фінансових операцій”

Продовження таблиці 9.4.

1	2	3	4
5.	Списано інші фінансові доходи на фінансові результати	73 "Інші фінансові доходи"	792 "Результат фінансових операцій"

9.2.5. Облік інших доходів

Для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено **рахунок 74 "Інші доходи".**

За кредитом рахунку 74 "Інші доходи" відображається збільшення (одержання) доходу, **за дебетом —** належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 74 "Інші доходи" має такі субрахунки:

741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій";
742 "Дохід від відновлення корисності активів";
743 "Дохід від реалізації майнових комплексів";
744 "Дохід від неопераційної курсової різниці";
745 "Дохід від безоплатно одержаних активів";
746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

На субрахунку 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 "Дохід від відновлення корисності активів" узагальнюється інформація про визнані відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" доходи від відновлення корисності активів".

На субрахунку 743 "Дохід від реалізації майнових комплексів" узагальнюється інформація про доходи від реалізації майнових комплексів.

На субрахунку 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового

фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

На субрахунку 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 "Інші доходи", зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом, сума дооцінки необоротних активів.

Типову кореспонденцію рахунків по обліку інших доходів представлено у табл. 9.5.

Таблиця 9.5.

Кореспонденції бухгалтерських рахунків по обліку інших доходів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	31 "Рахунки в банках" 37 "Розрахунки з різними дебіторами"	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"
2.	Відображено дохід від реалізації майнових комплексів	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках" 34 "Короткострокові векселі одержані" 37 "Розрахунки з різними дебіторами" 68 "Розрахунки за іншими операціями"	743 "Дохід від реалізації майнових комплексів"
3.	Відображено дохід від неопераційної курсової різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"

Продовження таблиці 9.5.

1	2	3	4
4.	Відображено дохід від безоплатно одержаних необоротних активів	10 “Основні засоби” 11 “Інші необоротні матеріальні активи” 12 “Нематеріальні активи” 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 15 “Капітальні інвестиції” 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 68 “Розрахунки за іншими операціями”	745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”
5.	Відображено списання кредиторської заборгованості, яка не виникла в ході операційного циклу	50 “Довгострокові позики” 60 “Короткострокові позики” 68 “Розрахунки за іншими операціями”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”
6.	Відображено збільшення балансової вартості фінансової інвестиції, оціненої на дату балансу за справедливою вартістю	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінан сові інвестиції”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”
7.	Відображено суму податків і платежів, які були отриманні у складі інших доходів	74 “Інші доходи”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
8.	Списано інші доходи на результати іншої звичайної діяльності	74 “Інші доходи”	793 “Результати іншої звичайної діяльності”

Бухгалтерськими документами по обліку інших доходів виступають: “Прибутковий касовий ордер” (див. зразок 3.2.), виписка банку (див. зразок 3.18.), “Товарно–трансопортна накладна” (див. зразок 2.4.), “Прибутковий ордер” (див. зразок 2.6.), “Рахунок-фактура” (див. зразок 2.1.), “Акт приймання–передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” (див. зразок 1.1.), контракти і договори, які заключались із постачальниками і фінансово-кредитними установами та ін.

Щомісячне списання доходів на результати іншої звичайної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 74 "Інші доходи" проводяться при журнально-ордерній формі обліку у журналі–ордері №6, а при спрощеній формі обліку — у розділі III Відомості 5-М (див. дод. А5).

9.2.6. Облік надзвичайних доходів

Для відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій застосовується **рахунок 75 "Надзвичайні доходи".**

Рахунок 75 "Надзвичайні доходи" має такі субрахунки:

751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій";

752 "Інші надзвичайні доходи".

За кредитом рахунку відображається визнана сума відшкодування, зокрема від страхових організацій, втрат від надзвичайних подій, **за дебетом —** списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій" відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій.

На субрахунку 752 "Інші надзвичайні доходи" відображається дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій.

Рахунок 75 "Надзвичайні доходи" кореспондує

за дебетом з кредитом рахунків:	**за кредитом з дебетом рахунків:**
79 "Фінансові результати"	30 "Каса"
	31 "Рахунки в банках"
	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
	50 "Довгострокові позики"
	60 "Короткострокові позики"

Документами по обліку надзвичайних доходів виступають: "Прибутковий касовий ордер" (див. зразок 3.2.), виписка банку (див. зразок 3.18.), а також договори, які заключено із страховими організаціями.

Щомісячне списання надзвичайних доходів на рахунок 794 "Результат надзвичайних подій" проводиться на підставі розрахунку (довідки) оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 75 "Надзвичайні доходи" проводяться при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері № 6, а при спрощеній формі обліку — у розділі III Відомості 5-М (див. дод. А 5).

9.2.7. Облік страхових платежів

Для обліку страховиками надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами страхування призначено **рахунок 76 "Страхові платежі".**

За кредитом рахунку 76 "Страхові платежі" відображається збільшення у страховика страхових платежів, **за дебетом —** повернення страхувальнику страхових платежів у разі дострокового припинення дії договору страхування.

Щомісяця рахунок 76 закривається кореспонденцією з субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Рахунок 76 "Страхові платежі" кореспондує

за дебетом з кредитом рахунків:	**за кредитом з дебетом рахунків:**
30 "Каса"	30 "Каса"
31 "Рахунки в банках"	31 "Рахунки в банках"
36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
70 "Доходи від реалізації"	70 "Доходи від реалізації"

Документами по обліку страхових платежів виступають: "Прибутковий касовий ордер" (див. зразок 3.2.), "Видатковий касовий ордер (див. зразок 3.3.)", виписка банку (див. зразок 3.18.) із доданими до неї первинними документами, а також договори страхування.

Щомісячне списання доходів від страхування здійснюється на рахунок 70 "Доходи від реалізації" на підставі розрахунку (довідки) оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 76 "Страхові платежі" проводяться при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері № 6, а при спрощеній формі обліку — у розділі III Відомості 5-М (див. дод. А 5).

9.2.8. Облік доходів майбутніх періодів

Для узагальнення інформації щодо одержаних доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах, призначено **рахунок 69 "Доходи майбутніх періодів".**

До доходів майбутніх періодів відносяться, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка за вантажні перевезення, виручка від продажу квитків транспортних і театрально-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

За кредитом рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів" відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, **за дебетом** — їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду.

Рахунок 69 "Доходи майбутніх періодів" кореспондує

за дебетом з кредитом рахунків:	**за кредитом з дебетом рахунків:**
30 "Каса"	16 "Довгострокова дебіторська заборгованість"
31 "Рахунки в банках"	30 "Каса"
70 "Доходи від реалізації"	31 "Рахунки в банках"
74 "Інші доходи"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"

Узагальнення даних по рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів" здійснюється при журнально-ордерній формі у журналі-ордері №3, а при спрощеній формі обліку — у розділі І Відомості 3-М (див. дод. А 3).

9.3. Облік фінансових результатів

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій призначено **рахунок 79 "Фінансові результати".**

За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, **за дебетом —** суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Рахунок 79 "Фінансові результати" має такі субрахунки:

791 "Результат операційної діяльності";

792 "Результат фінансових операцій";

793 "Результат іншої звичайної діяльності";

794 "Результат надзвичайних подій".

На субрахунку 791 "Результат від операційної діяльності" визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід"), за дебетом — сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності").

На субрахунку 792 "Результат фінансових операцій" визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом — списання фінансових витрат з рахунків 95 "Фінансові витрати" та 96 "Втрати від участі в капіталі".

На субрахунку 793 "Результат від іншої звичайної діяльності" визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом — списання витрат з рахунку 97 "Інші витрати".

На субрахунку 794 "Результат надзвичайних подій" визначається прибуток (збиток) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунку відображається списання доходів, одержаних від надзвичайних подій, за дебетом — списання витрат від надзвичайних подій, що обліковуються на рахунку 99 "Надзвичайні витрати".

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами", субрахунки рахунку 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" із кредитом рахунків класу 8 "Витрати за елементами" у порядку закриття цих рахунків.

Типова кореспонденція рахунків по обліку фінансових результатів представлена у табл. 9.6.

Таблиця 9.6.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку фінансових результатів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
791 "Результат операційної діяльності"			
1.	**Віднесено на результат операційної діяльності:**		
	- собівартість реалізації	791	90
	- загальновиробничі витрати (нерозподілену частину)	791	91
	- адміністративні витрати	791	92
	- витрати на збут	791	93
	- інші витрати операційної діяльності	791	94
	***	***	***
	- доходи від реалізації	70	791
	- інший операційний дохід	71	791
792 "Результат фінансових операцій"			
2.	**Віднесено на результат фінансових операцій:**		
	- фінансові витрати	792	95
	- втрати від участі в капіталі	792	96
	***	***	***
	- дохід від участі в капіталі	72	792
	- інші фінансові доходи	73	792

Продовження табл. 9.6.

1	2	3	4
793 “Результат іншої звичайної діяльності”			
3.	**Віднесено на результат іншої звичайної діяльності:**		
	- інші витрати	793	97
	***	***	***
	- інші доходи	74	793
794 “Результат надзвичайних подій”			
4.	**Віднесено на результат надзвичайних подій:**		
	- надзвичайні витрати	794	99
	***	***	***
	- надзвичайні доходи	75	794
Визначення прибутку підприємства			
5.	Відображено податок на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету	79	98
6.	Визначено:		
	- нерозподілений прибуток	79	44
	- непокритий збиток	44	79

Узагальнення даних по обліку фінансових результатів здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері № 6, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку у розділі III Відомості 5-М (див. дод. А 5).

Розділ 10.

Формування та облік власного капіталу

В розділі розглядаються наступні питання:

10.1. Економічний зміст власного капіталу

10.2. Облік власного капіталу

10.1. Економічний зміст власного капіталу

Кожне підприємство, організація чи установа для реалізації поставлених цілей має у своєму розпорядженні як засоби праці (будівлі, машини, устаткування і т.ін.), так і предмети праці (сировину, матеріали, паливо і т. ін.), які в сукупності складають господарські засоби, тобто власність підприємства. В свою чергу власність асоціюється із поняттям "Капітал".

Поряд з тим, господарські засоби мають різні джерела свого утворення. Одні господарські засоби стали власністю підприємства внаслідок внеску до статутного капіталу його засновниками, інші були придбані за рахунок або власних коштів підприємства, або позик інших юридичних чи фізичних осіб. Враховуючи поділ джерел формування господарських засобів на власні та залучені, капітал теж поділяється на власний та залучений.

При створенні підприємства (за умов відсутності боргів перед кредиторами) активи підприємства дорівнюють його капіталу (А = К).

В процесі здійснення господарської діяльності у підприємства виникає різного роду кредиторська заборгованість (перед працівниками — по оплаті праці, перед постачальниками — за поставлені сировину і матеріали, перед банками — на суми отриманих кредитів). Наслідком такої заборгованості є зростання активів підприємства. За цих умов активи підприємства дорівнюють сумі власного капіталу і зобов'язань підприємства (А = Капітал + Зобов'язання).

Виходячи із зазначеної формули (Капітал = А — Зобов'язання), можна ствердити, що власний капітал — це частина в активах підприємства, яка залишається після вирахування всіх його зобов'язань.

Складові власного капіталу поміщено у розділі І пасиву балансу "Власний капітал", до якого входять:

- статутний капітал;
- пайовий капітал;
- додатковий капітал;
- інший додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- неоплачений капітал;
- вилучений капітал.

Основною складовою власного капіталу є статутний капітал, який являє собою загальну вартість активів, внесених засновниками при створенні підприємства.

Статутний капітал — це частина капіталу, яка утворюється за рахунок сукупності вкладів у вигляді матеріальних, нематеріальних або фінансових ресурсів засновників у майно підприємства для забезпечення діяльності господарюючого суб'єкта згідно меж, які визначені установчими документами. Розмір статутного капіталу підлягає обов'язковій реєстрації у Державному реєстрі суб'єкта господарювання.

Законом України "Про господарські товариства" від 19.09.1991 р. № 1576–XII визначено, що вкладами учасників та засновників товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті.

Вклад, оцінений у гривнях, становить частку учасника та засновника у статутному фонді. Порядок оцінки вкладів визначається в установчих документах товариства, якщо інше не передбачено законодавством України.

Забороняється використовувати для формування статутного фонду бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу.

Фінансовий стан засновників (крім фізичних осіб) відкритих акціонерних товариств щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду повинен бути перевірений аудитором (аудиторською фірмою).

Товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного фонду.

Збільшення статутного фонду може бути здійснено лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів (оплати акцій).

Зменшення статутного фонду при наявності заперечень кредиторів товариства не допускається.

Рішення товариства про зміни розміру статутного фонду набирає чинності з дня внесення цих змін до державного реєстру.

Пайовий капітал — це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько–фінансової діяльності. Пайовий капітал узагальнює інформацію про суми пайових внесків членів споживчого товариства, сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Додатковий капітал — сума, на якій вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також сума дооцінки активів на вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

Резервний капітал являє собою суму резервів, створених відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

Законом України "Про господарські товариства" від 19.09.1991 р. № 1576–XII визначено, що у товаристві створюється резервний (страховий)фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного фонду, а також інші фонди, передбачені законодавством України або установчими документами товариства.

Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 відсотків суми чистого прибутку.

Нерозподілений прибуток являє собою частину чистого прибутку, що не була розподілена між акціонерами.

Неоплачений капітал — заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства.

Вилучений капітал — фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників.

10.2. Облік власного капіталу

Для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидності власного капіталу призначені рахунки четвертого класу Плану рахунків, зокрема такі як: 40 "Статутний капітал", 41 "Пайовий капітал", 42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал", 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", 45 "Вилучений капітал", 46 "Неоплачений капітал", 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", 48 "Цільове фінансування і цільові надходження", 49 "Страхові резерви".

Рахунок 40 "Статутний капітал" призначено для обліку та узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу підприємства.

За кредитом рахунку 40 "Статутний капітал" відображається збільшення статутного капіталу, ***за дебетом*** — його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Рахунок 41 "Пайовий капітал" призначено для обліку й узагальнення інформації про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Пайовий капітал — це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Сільськогосподарські підприємства на рахунку 41 "Пайовий капітал" обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

Аналітичний облік за рахунком 41 "Пайовий капітал" ведеться за видами капіталу.

Рахунок 42 "Додатковий капітал" призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

За кредитом рахунку 42 "Додатковий капітал" відображається збільшення додаткового капіталу, ***за дебетом —*** його зменшення.

Рахунок 42 "Додатковий капітал" має такі субрахунки:

421 "Емісійний дохід";

422 "Інший вкладений капітал";

423 "Дооцінка активів";

424 "Безоплатно одержані необоротні активи";

425 "Інший додатковий капітал".

На субрахунку 421 "Емісійний дохід" відображається різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій підприємства на фондовому ринку.

На субрахунку 422 "Інший вкладений капітал" обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

На субрахунку 423 "Дооцінка активів" відображається сума дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується у разі уцінки та вибуття чи амортизації зазначених активів, зменшення їх корисності.

На субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.

На субрахунку 425 "Інший додатковий капітал" обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

Рахунок 43 "Резервний капітал" призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

За кредитом рахунку 43 "Резервний капітал" відображається створення резервів, ***за дебетом —*** їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.

На рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, ***за дебетом*** — збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" має такі субрахунки:

441 "Прибуток нерозподілений";

442 "Непокриті збитки";

443 "Прибуток, використаний у звітному періоді".

На субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений" відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 "Непокриті збитки" відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку у кінці року закривається у кореспонденції із субрахунками 441 та/або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків.

На рахунку 45 "Вилучений капітал" ведеться облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

За дебетом рахунку 45 "Вилучений капітал" відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, ***за кредитом*** — вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Рахунок 45 "Вилучений капітал" має такі субрахунки:

451 "Вилучені акції";

452 "Вилучені вклади й паї";

453 "Інший вилучений капітал".

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Рахунок 46 "Неоплачений капітал" призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства.

За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статут-

ного капіталу підприємства, ***за кредитом*** — погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

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

На рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів.

За кредитом рахунку відображається нарахування забезпечень, ***за дебетом*** — їх використання.

Рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" має такі субрахунки:

471 "Забезпечення виплат відпусток";
472 "Додаткове пенсійне забезпечення";
473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань";
474 "Забезпечення інших витрат і платежів".
475 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)";
476 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї";
477 "Забезпечення матеріального заохочення";
478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок".

На субрахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток" ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо.

На субрахунку 472 "Додаткове пенсійне забезпечення" ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

На субрахунку 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань" ведеться облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

На субрахунку 474 "Забезпечення інших витрат і платежів" ведеться облік забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

На субрахунку 475 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)" підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, узагальнюють інформацію про призовий фонд — суму, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення, зменшену на розмір джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї.

На субрахунку 476 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї" підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, узагальнюють інформацію про резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї.

За кредитом субрахунків 475 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)" і 476 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї" і дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" відображається відповідно створення (формування) призового фонду й резерву, що покриває суму джек-поту, не забезпечену сплатою участі у лотереї, за дебетом — виплата (видача) виграшів гравцям.

Аналітичний облік забезпечення наступних витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання.

На субрахунку 477 "Забезпечення матеріального заохочення" ведеться облік забезпечення на матеріальне заохочення працівників, зокрема на виплату працівникам винагороди, допомоги, премії тощо.

За кредитом субрахунку 478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок" ведеться облік створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель), за дебетом субрахунку відображається використання створеного забезпечення на здійснювані роботи з демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів, рекультивації порушених земель.

Аналітичний облік забезпечень майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямами формування й використання.

На рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та

рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога).

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо.

За кредитом рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" відображаються кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, ***за дебетом —*** використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень.

Узагальнення облікових даних по рахунках 4 класу здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері № 7, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку — у розділі III і IV Відомості 5-М (див. дод. А 5).

Таблиця 10.1.

Кореспонденції рахунків по обліку власного капіталу

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Проведено підписку на акції акціонерного товариства у розмірі статутного капіталу, визначеного у засновницьких документах	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
2.	Відображено внесення засновниками грошових і матеріальних ресурсів в рахунок їх вкладу до статутного капіталу	10 "Основні засоби" 12 "Нематеріальні активи" 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 20 "Виробничі запаси" 28 "Товари" 30 "Каса" 31 "Рахунки в банках" 35 "Поточні фінансові інвестиції"	46 "Неоплачений капітал"

Продовження таблиці 10.1.

1	2	3	4
3.	Відображено перевищення внесків засновників над сумою визначеного статутного капіталу	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи” 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 20 “Виробничі запаси” 28 “Товари” 30 “Каса” 31 “Рахунки в банках” 35 “Поточні фінансові інвестиції”	422 “Інший вкладений капітал”
4.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок прибутку підприємства	433 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	40 “Статутний капітал”
5.	Збільшено статутний капітал за рахунок належних до сплати дивідендів акціонерам	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	40 “Статутний капітал”
6.	Викуплено власні акції підприємством у своїх акціонерів: – по номіналу	45 “Вилучений капітал”	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”
	– на суму перевищення номінальної вартості над ціною викупу	45 “Вилучений капітал”	733 “Інші доходи від фінансових операцій”
	– на суму перевищення ціни викупу над номінальною вартістю	952 “Інші фінансові витрати”	45 “Вилучений капітал”
7.	Відображено реалізацію підприємством викуплених акцій – на суму номіналу	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”	45 “Вилучений капітал”
	– на суму перевищення вартості продажу над номінальною вартістю	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”	421 “Емісійний дохід”

Продовження таблиці 10.1.

1	2	3	4
	– на суму перевищення номінальної вартості над вартістю продажу	421 “Емісійний дохід” 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	45 “Вилучений капітал”
8.	Анульовано частину викуплених акцій	40 “Статутний капітал”	45 “Вилучений капітал”
9.	Проведено дооцінку активів підприємства	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи” 20 “Виробничі запаси” 26 “Готова продукція” 28 “Товари”	423 “Дооцінка активів”
10.	Відображено вартість безоплатно одержаних активів	10 “Основні засоби” 12 “Нематеріальні активи” 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	424 “Безоплатно одержані необоротні активи”
11.	Відображено отриманий прибуток підприємством	79 “Фінансові результати”	441 “Прибуток нерозподілений”
12.	Відображено отриманий збиток підприємством	442 “Непокриті збитки”	79 “Фінансові результати”
13.	Використано прибуток на: –збільшення резервного капіталу	443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	43 “Резервний капітал”
	– нарахування дивідендів за акціями	443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	67 “Розрахунки з учасниками”
	– нарахування премії працівникам підприємства	443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	66 “Розрахунки за виплатами праівникам”
14.	Відображено створення на підприємстві фонду на оплату відпусток	23 “Виробництво” 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут”	471 “За безпечення виплат відпусток”
15.	Нараховано працівникам відпускні за рахунок фонду забезпечення виплат відпусток	471 “Забезпечення виплат відпусток”	66 “Розрахунки за виплатами праівникам”

Розділ 11.

Облік розрахунків підприємства

В розділі розглядаються наступні питання:

11.1. Облік розрахунків з підзвітними особами
11.2. Облік розрахунків за кредитами банків та іншими кредитними ресурсами
11.3. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, покупцями та замовниками
11.4. Облік розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами
11.5. Облік розрахунків з учасниками
11.6. Облік розрахунків векселями

11.1. Облік розрахунків з підзвітними особами

З метою вирішення виробничих потреб підприємтсва, його працівникам можуть видаватися під звіт грошові засоби.

Особи, які одержали готівку під звіт (у т.ч. на відрядження у межах України), зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства або централізованої бухгалтерії звіт про витрачені суми. Готівка, що видана під звіт, але з якихось причин не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси підприємства одночасно з авансовим звітом не пізніше наступного робочого дня після видачі її під звіт (за відрядженням — не пізніше 3 робочих днів після повернення з відрядження, на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини — не пізніше 10 робочих днів з дня видачі її під звіт). Якщо з каси підприємства його працівнику одночасно видано готівку на відрядження та кошти під звіт для вирішення у цьому відрядженні виробничих чи господарських питань (у тому числі і для закупівлі сільськогосподарської продукції та заготівлі вторинної сировини чи вторсировини), то підзвітна особа незалежно від строку відрядження протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження повинна подати до бухгалтерії підприємства одночасно звіт про суму, що була їй

видана для вирішення виробничих (господарських) питань, та авансований звіт про витраченні кошти безпосередньо на відрядження.

Нормативним документом, який врегульовує питання порядку відрядження працівників підприємств усіх форм власності є "Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон", затверджена наказом Міністерства фінансів України №59 від 13.03.1998 року.

Даною інструкцією визначено, що **службовим відрядженням вважається** поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, установи, організації (далі — підприємство) на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Витрати на відрядження особи, яка перебуває в трудових відносинах з платником податку, включаються до складу валових витрат платника податку лише за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю підприємства, а саме: запрошень сторони, яка приймає і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження; укладеного договору (контракту) та інших документів, які врегульовують або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, які проводяться за тематикою, що стосується основної діяльності підприємства, яке відряджає працівника.

Окремим видом витрат, що не потребують спеціального документального підтвердження, є добові витрати (видатки на харчування та фінансування інших особистих потреб фізичної особи), норми яких встановлені відповідно до *постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663 "Про норми* відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон".

Добові витрати в межах України відшкодовуються в єдиній сумі незалежно від статусу населеного пункту.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а **днем прибуття** із відрядження — день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше — наступна доба. Якщо станція, пристань, аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджений, у строк відрядження зараховується час, який

потрібний для проїзду до станції, пристані, аеропорту. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того підприємства, до якого він відряджений.

Якщо працівник спеціально відряджений для роботи у вихідні або святкові й неробочі дні, то компенсація за роботу в ці дні виплачується відповідно до чинного законодавства.

Якщо працівник відбуває у відрядження у вихідний день, то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надається інший день відпочинку.

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, в тому числі й за час перебування в дорозі.

Середній заробіток за час перебування працівника у відрядженні зберігається на всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи.

Керівник підприємства може встановлювати додаткові обмеження щодо сум та мети використання коштів, наданих на відрядження. Указані обмеження встановлюються наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

Порядок відрядження в межах України

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

Строк відрядження визначається керівником або його заступником, але не може перевищувати 30 календарних днів.

Термін відрядження працівників, які направляються для виконання в межах України монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, не повинен перевищувати терміну будівництва об'єктів.

Рішення про службове відрядження керівників центральних і місцевих органів виконавчої влади приймається відповідно до вимог постанови Кабінету Міністрів України від 15.03.2002 р. №337 "Про службові відрядження в межах України керівників органів виконавчої влади та Секретаріату Кабінету Міністрів України", яким передбачено, що рішення про службове відрядження в межах Ук-

Зразок 11.1.

ПОСВІДЧЕННЯ ПРО ВІДРЯДЖЕННЯ

Україна

Штамп підприємства, установи, організації

Виробниче об'єднання
"Росток"
ідентифікаційний код 00547038
02415 м. Київ вул. Ростова 9
Р/Р 20063404705507
В Подільському відділені філії
АКБ Пріоритет м. Києва
МФО 340560
№ _____ т. 4503310
"___"_____200__р.

Виробниче об'єднання РОСТОК

Видано *Остапенку Миколі Трохимовичу*

(прізвище, ім'я, по батькові)

Заст. директора, ВО "Росток"

(посада, місце роботи)

відрядженому до *м. Вінниця*

(пункти призначень)

Автодор -сервіс

(найменування підприємства, установи, організації)

Термін відрядження "*3*" днів

укладання договору – постачання

(мета відрядження)

Підстава: наказ від "*21*" *січня 2008* р. № *9*

Дійсне по пред'явленні паспорта серії *VII-АТ* № *440270*

М.П. Керівник *= Іваненко*

Продовження зразку 11.1.

Зворотній бік документа

Відмітки про вибуття у відрядження, прибуття до пунктів призначень, вибуття з них і прибуття до місця постійної роботи

Виробниче об'єднання РОСТОК

Вибув з *м. Київ*
“ ” *січня* *2008* р.
М.П. Підпис *=Дуб*

Прибув до
“ ” р.
М.П. Підпис

Вибув з
“ ” р.
М.П. Підпис

Прибув до
“ ” р.
М.П. Підпис

Вибув з
“ ” р.
М.П. Підпис

Прибув до
“ ” р.
М.П. Підпис

Вибув з
“ ” р.
М.П. Підпис

Прибув до
“ ” р.
М.П. Підпис

Примітка. При виїзді в декілька пунктів відмітки про прибуття та вибуття робляться окремо в кожному з них.

раїни приймається щодо:

а) Першого віце-прем'єр-міністра та віце-прем'єр-міністрів України, міністрів, Міністра Кабінету Міністрів України, Голови Ради міністрів Автономної Республіки Крим, голів обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій — **Прем'єр-міністром України, а в разі його відсутності — Першим віце-прем'єр-міністром України**;

б) керівників центральних органів виконавчої влади (крім міністерств) — **віце-прем'єр-міністрами України згідно з розподілом функціональних повноважень**;

в) першого заступника та заступників Міністра Кабінету Міністрів України — **Міністром Кабінету Міністрів України**;

г) перших заступників та заступників міністрів, перших заступників та заступників керівників інших центральних органів виконавчої влади — відповідно **міністрами, керівниками інших центральних органів виконавчаої влади**;

д) голів районних державних адміністрацій — **керівником органу виконавчої влади вищого рівня, а в разі його відсутності — особою, яка його заміщає**.

Дані наказу знаходять своє відображення у посвідченні про відрядження, яке видається відрядженому працівнику на руки. Типова форм зазначеного документа наведена у зразку 11.1.

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

Відмітки в посвідченні про відрядження щодо прибуття та вибуття працівника завіряються тією печаткою, якою користується у своїй господарській діяльності підприємство для засвідчення підпису відповідної службової особи, на яку наказом (розпорядженням) керівника підприємства покладено обов'язки здійснювати реєстрацію осіб, які вибувають у відрядження та прибувають з нього.

Підприємство, що відряджає працівника, здійснює реєстрацію особи, яка вибуває у відрядження, у **"Журнал реєстрації посвідчень про відрядження"**, форма якого наведена у зразку 11.2.

За кожний день (включаючи день від'їзду та приїзду) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками), йому виплачуються добові в межах гра-

Зразок 11.2.

ВО "Росток"
підприємство, організація

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ПОСВІДЧЕНЬ ПРО ВІДРЯДЖЕННЯ

за *2008* рік

№ п/п	Прізвище, ініціали	Місце роботи та посада	Місце відряд-ження	Дата й номер наказу (розпо-рядження)	Дата й номер посвідчення про відрядження	Дата вибуття у відрядження	Дата прибуття з відрядження
1	*Іваненко В.М.*	*Директор*	*м. Харків*	*15.01.08 №2*	*15.01.08 №1*	*16.01.08*	*18.01.08*
2	*Степаненко Т.Т.*	*Експедитор*	*м. Рівне*	*17.01. 08 №5*	*17.01. 08 №2*	*18.01.08*	*21.01.08*
3	*Остапенко М.Т.*	*Заступник директора*	*м. Вінниця*	*21.01. 08 №9*	*21.01.08 №3*	*22.01.08*	*24.01.08*
4	*Чумак А.П.*	*Інженер*	*м. Житомир*	*5.02. 08 №17*	*5.02.08 №4*	*6.02.08*	*15.02.08*
	і т.д.						

ничних норм, установлених постановою *Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663 (*із змінами та доповненнями), зокрема:

а) у разі, коли до рахунків на оплату вартості проживання у готелях не включаються витрати на харчування — 30 грн.;

б) у разі, коли до рахунків вартості проживання у готелях включаються витрати на:

- одноразове харчування — 24 грн.;
- дворазове харчування — 18 грн.;
- триразове харчування — 12 грн.

Для державних службовців, а також працівників підприємств, що повністю, або чатково утримуються за рахунок бюджетних коштів, добові виплачуються у відсотках від норм добових витрат (80% від 25 грн. — при одноразовому харчуванні, 55% — дворазовому, 35% — при триразовому).

Увага! Враховуючи зміни, які періодично відбуваються у нормативно-правових актах, розміри добових, які виплачуються відрядженому працівнику, у майбутньому можуть змінюватися!

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

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за повну добу.

Якщо відсутні відмітки в посвідченні про відрядження, то добові не виплачуються.

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

Працівникові, відрядженому в межах України, відшкодовується плата за бронювання місця в готелях у розмірі не більш як 50 відсотків його вартості за одну добу, згідно з поданими підтвердними документами в оригіналі.

Витрати на наймання жилого приміщення за час вимушеної зупинки в дорозі, що підтверджуються відповідними документами, відшкодовуються в порядку й розмірах, визначених вище.

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

Відрядженому працівникові відшкодовуються витрати на проїзд транспортом загального користування (крім таксі) до станції, пристані, аеропорту, якщо вони розташовані за межами населеного пункту, де постійно працює відряджений, або до місця перебування у відрядженні.

За наявності декількох видів транспорту, що зв'язує місце постійної роботи з місцем відрядження, адміністрація може запропонувати відрядженому працівникові вид транспорту, яким йому слід користуватися. У разі відсутності такої пропозиції працівник самостійно вирішує питання про вибір виду транспорту.

Відрядженому працівникові відшкодовуються також витрати на проїзд міським транспортом загального користування (крім таксі) за місцем відрядження (згідно з підтвердними документами) відповідно до маршруту, погодженого керівником.

Відрядженому працівникові понад установлені норми компенсації витрат у зв'язку з відрядженням відшкодовуються також витрати на оплату податку на додану вартість за придбані проїзні документи, користування в поїздах постільними речами та наймання жилого приміщення, згідно з підтвердними документами в оригіналі.

У разі тимчасової непрацездатності відрядженого працівника йому на загальних підставах відшкодовуються витрати на наймання жилого приміщення (крім випадків, коли відряджений працівник перебуває на стаціонарному лікуванні) і сплачуються добові протягом усього часу, поки він не може за станом здоров'я приступити до виконання покладеного на нього службового доручення або повернутися до місця свого постійного проживання, але на строк не більше двох місяців.

Тимчасова непрацездатність відрядженого працівника, а також неможливість за станом здоров'я повернутися до місця постійного проживання повинні бути засвідчені в установленому порядку.

За період тимчасової непрацездатності відрядженому працівникові на загальних підставах виплачується допомога з тимчасової непрацездатності. Дні тимчасової непрацездатності не включаються до строку відрядження.

Відрядженому працівникові перед від'їздом у відрядження видається грошовий аванс у межах суми, визначеної на оплату проїзду, наймання жилого приміщення і добові. **Протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження** працівник зобов'язаний подати затверджений наказом ДПА України від 19.09.2003 р. №440 **"Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт"** (див. зразок 11.3.) про витрачену у зв'язку з відрядженням суму. Разом із звітом подаються посвідчення про відрядження, оформлене в установленому порядку, і документи в оригіналі про наймання жилого приміщення та проїзд.

Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що підтверджують вартість цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків готелів (мотелів), страхових полісів тощо.

Витрати у зв'язку з відрядженням, що не підтверджені відповідними документами (крім добових витрат), працівникові не відшкодовуються.

Витрати у зв'язку з поверненням відрядженим працівником квитка на потяг, літак або інший транспортний засіб можуть бути відшкодовані з дозволу керівника підприємства лише з поважних причин (рішення про відміну відрядження, відкликання з відрядження тощо) при наявності документа, що підтверджує витрати.

Для державних службовців, а також інших осіб, які відряджаються по території України підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, установлюються додаткові обмеження відповідно до чинного законодавства:

- відшкодування витрат вартості проживання понад установлені граничні норми (до 120 грн. на наймання житлового приміщення на добу) та оплата витрат на перевезення понад 30 кілограмів багажу для державних службовців, а також інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, здійснюються згідно з підтвердними документами в оригіналі лише з дозволу керівника;

Увага! Враховуючи періодичні зміни у нормативно-правових актах, граничні норми відшкодування витрат вартості проживання у майбутньому можуть змінюватися!

Зразок 11.3.

Назва підприємства Ідентифікаційний код ЄДРПОУ	***ВО «Росток»*** ***0 0 5 4 7 0 3 8***	Затверджено наказом ДПА України від 19.09.2003р. № 440
Відділ	Посада ***Заст. директора***	Проводка ***січень*** 200***8*** р.
Цех	Професія	

П.І.Б. ***Остапенко М. Т.***

Ідентифікаційний номер ***2 6 4 2 9 1 4 5 0 7***

ЗВІТ ПРО ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ, НАДАНИХ НА ВІДРЯДЖЕННЯ АБО ПІД ЗВІТ

№ ***7*** від ***25 січня*** 200***8*** р.

Призначення авансу ***на відрядження до м. Вінниця***		Доцільність здійснених витрат підтверджую:		
	Сума	***25.01.2008 р.***		
Залишок попереднього авансу		ПІДПИС		
Перевитрата (за наявністю)		***= Саламар***		
Одержано (від кого, № та дата документа)		Звіт перевірено	КРЕДИТ	
		Розділ __ пар. ст. ___	***372***	***150-00***
1. ***Каса № 21 / 22.01.08 р.***	***200-00***	До затвердження		
2.		***150-00*** грн.		
3.				
Усього отримано	***200-00***	Дата ***25.01.***200***8*** р.		
Витрачено	***150-00***	Бухгалтер=***Петренко***		
Залишок	***50-00***	Звіт затверджений у сумі		
Перевитрата		***Сто п'ятдесят грн. 00 коп.***		

ДЕБЕТ	
рахунок	сума
92	***150-00***

РОЗПИСКА. Прийнятий на перевірку від ***Остапенко М. Т.*** авансовий звіт ***25 січня*** 2008 р. на суму ***150-00*** грн.
Документів ***три*** 200_ р. ПІДПИС = ***Петренко***

Додаток ***3*** документів

(прописом)

25 січня 200***8*** р. ***= Іваненко***
(підпис)

Залишок унесений у сумі ***50-00*** грн. за касовим ордером № ***24*** від ***25.01.***200***8*** р.
Перевитрата видана
_____200_ р. Підпис _____Перелік документів наведено на звороті.

Розрахунок штрафу та суми утриманого податку за несвоєчасно повернуті витрачені кошти на відрядження або під звіт:

При несвоєчасності повернення суми надміру сплачених коштів пізніше граничного терміну (до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, у якому платник податку завершує таке відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що надала кошти під звіт), але не пізніше звітного місяця, на який припадає останній день такого граничного терміну:

Сума штрафу_____ (грн.) = несвоєчасно повернута сума_____(грн.) Х 15:100.

При поверненні суми надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний термін повернення:

Сума податку_____(грн.) = не повернута сума_____(грн.) Х ставка оподаткування (пункт 7.1. статті 7 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб») : 100.

Сума штрафу_____(грн.) = не повернута сума_____(грн.) Х 15:100.

Підпис особи, що склала розрахунок _____

Дата складання розрахунку_____200__р.

З розрахунком ознайомлений: підпис _____
(прізвище, ім'я, по батькові)

Дата_____

Продовження зразка 11.3.

Зворотна сторона звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт

Дата	Пор. № док.	Кому, за що і на підставі якого документа заплачено	Сума	Дебет	
				рахунок	карт.
22.01.08 р.	***1.***	***Квиток Київ - Вінниця***	***16-50 грн***	***92***	
24.01.08 р.	***2.***	***Квиток Вінниця - Київ***	***19-50 грн***	***92***	
24.01.08 р.	***3.***	***Квитанція за проживання***	***64-00 грн***	***92***	
		Добові (2 дні Х 25 грн.)	***50-00 грн***	***92***	
		Усього	***150-00 грн***		

Підпис підзвітної особи ***= Остапенко*** Дата ***25 січня 2008 р.***

- витрати на проїзд відрядженого працівника в м'якому вагоні, на суднах морського флоту в каютах, що оплачуються за 1–4-ю групами тарифних ставок, на суднах річкового флоту в каютах 1-ї і 2-ї категорій, а також повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу **відшкодовуються в кожному окремому випадку з дозволу керівника підприємства, згідно з поданими проїзними документами**;
- відрядженому працівникові за наявності підтвердних документів відшкодовуються витрати на побутові послуги, що надаються в готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), **але не більш як 10 відсотків норм добових витрат за всі дні проживання**;
- відшкодування витрат на службові телефонні переговори проводяться в розмірах, погоджених з керівником;
- керівники підприємств, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, особисто вирішують питання щодо відшкодування своїх витрат на наймання жилих приміщень, що перевищують граничні норми, встановлені відповідно до постанови Кабінету Міністрів *України від 23.04.99*

№663, та витрат на проїзд у м'якому вагоні, на суднах морського флоту в каютах, що оплачуються за 1-4-ю групами тарифних ставок, на суднах річкового флоту в каютах 1-ї і 2-ї категорій, а також повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу.

Порядок відрядження за кордон

Відрядження за кордон здійснюється відповідно до наказу (розпорядження) керівника підприємства після затвердження завдання, в якому визначаються мета виїзду, термін, умови перебування за кордоном (у разі поїздки за запрошенням подається його копія з перекладом), і кошторису витрат. **Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 60 календарних днів**.

Підприємство, що направляє працівника у відрядження за кордон, забезпечує його коштами в національній валюті країни, куди відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті у вигляді авансу на поточні витрати в розмірах, які обумовлені реальними потребами в країні перебування, з дотриманням вимог Національного банку України щодо вивезення іноземної валюти за кордон. Працівника ознайомлюють з довідкою-розрахунком на виданий йому аванс та з чинними положеннями про звітування за його використання.

За кожен день перебування працівника у відрядженні за межами України (крім державних службовців, а також інших осіб, які направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок коштів бюджетів), йому виплачуються добові в межах граничних норм, установлених постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.1999 р. №663, зокрема:

а) у разі, коли до рахунків на оплату вартості проживання у готелях не включаються витрати на харчування — 280 гривень;

б) у разі, коли до рахунків вартості проживання у готелях включаються витрати на:

- одноразове харчування — 224 грн.;
- дворазове харчування — 154 грн.;
- триразове харчування — 98 грн.

Норми відшкодування витрат на відрядження (добових витрат і витрат на наймання житла) до конкретної країни для держслуж-

бовців і працівників підприємств, установ та організацій, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок коштів бюджетів, поміщені у додатку до постанови Кабінету Міністрів України №663 від 23.04.1999 р. "Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон".

Для державних службовців, а також працівників підприємств, що повністю, або чатково утримуються за рахунок бюджетних коштів, добові виплачуються у відсотках від норм добових витрат для певної країни (80% — при одноразовому харчуванні, 55% — дворазовому, 35% — при триразовому).

Увага! Враховуючи зміни, які періодично відбуваються у нормативно-правових актах, розміри добових, які виплачуються відрядженому працівнику, у майбутньому можуть змінюватися!

Працівникам, які направляються у відрядження підприємствами, установати та організаціями всіх форм власності (крім тих, що повністю або частково утримуються за рахунок бюджетних коштів), добові виплачуються в іноземній валюті у сумі, яка в еквіваленті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Нацбанком на день видачі коштів із каси уповноваженого банку, не перевищує встановлених граничних норм добових витрат.

При видачі авансу в іноземній валюті допускається арифметичне округлення суми до повної одиниці.

За час перебування у відрядженні працівникові відшкодовуються витрати:

а) на проїзд (включаючи попереднє замовлення квитків, користування постільними речами в поїздах, оплату аеропортних зборів, перевезення багажу) як до місця відрядження й назад, так і за місцем відрядження;

б) на оплату рахунків за проживання в готелях (мотелях) або наймання інших житлових приміщень, а також уключених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, білизни, взуття), за користування холодильником, телевізором (крім каналів, за які встановлено окрему плату), кондиціонером;

в) на оплату телефонних рахунків;

г) на оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), на комісійні (в разі обміну валютних коштів), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування в місці відрядження, включаючи будь-які збори та податки, що підлягають сплаті у зв'язку зі здійсненням таких витрат.

Зазначені вище витрати можуть бути відшкодовані лише за наявності документів (в оригіналі), що підтверджують вартість цих витрат, у вигляді рахунків готелів (мотелів) або інших суб'єктів, що надають послуги з розміщення та проживання відрядженого працівника, транспортних квитків або рахунків (багажних квитанцій), страхових полісів тощо.

Фактичний час перебування у відрядженні за кордоном визначається:

а) у разі відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний контроль, — за відмітками контрольно-пропускних пунктів Прикордонних військ України в закордонному паспорті або документі, що його замінює;

б) у разі відрядження до країн, з якими не встановлено або спрощено прикордонний контроль, — згідно з відмітками сторони, яка відряджає, та сторони, яка приймає, у посвідченні про відрядження.

в) у разі відсутності відміток відповідно до пунктів "а" і "б" добові витрати відрядженому працівникові не відшкодовуються.

Виїзд у відрядження за кордон і повернення в Україну в один і той самий день вважається одним днем відрядження.

Добові витрати за час перебування у відрядженні відшкодовуються в межах граничних норм:

а) за кожний день відрядження, включаючи день виїзду та приїзду;

б) у разі включення витрат на харчування до рахунків на найм жилого приміщення та у випадках, коли відряджені працівники за умовами запрошення забезпечуються стороною, яка приймає, безкоштовним харчуванням у країні перебування (дорозі), — в межах граничних норм з урахуванням кількості разів харчування на добу. Залежно від кількості разів харчування на добу впродовж відрядження перерахунок здійснюється за кожну добу окремо;

в) якщо дата виїзду у відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний контроль, або дата повернення з них не збігається з датами за відмітками в закордонному паспорті чи документі, що його замінює, то добові витрати за час проїзду територією України відшкодовуються відповідно до порядку, передбаченого для відряджень у межах України;

г) якщо відряджений, перебуваючи в дорозі до країни, з якою не встановлено чи спрощено прикордонний контроль, або повертаючись з такої країни, має транзитну зупинку на території України, то відшкодування витрат на відрядження за період проїзду територією України здійснюється в порядку, передбаченому для службових відряджень у межах України.

У разі відсутності такої зупинки добові витрати відшкодовуються за кожний день відрядження, включаючи день вибуття та прибуття, за нормами, встановленими для відряджень за кордон.

Відрядженому працівникові відшкодовуються витрати на проїзд до вокзалу, аеропорту або пристані і з вокзалу, аеропорту або пристані (якщо ці пункти розташовані за межами міста) в місцях відправлення, призначення та пересадки, а також витрати на проїзд за місцем відрядження на міському транспорті (рейсові автобуси, метро, тролейбуси, трамваї тощо (крім таксі) за умови, що працівникові не надавалися безкоштовно засоби пересування.

У разі потреби пересування країною відрядження керівник підприємства може визначити відрядженому працівникові вид транспорту, яким він може користуватися. Якщо така пропозиція не надходить, працівник самостійно розв'язує питання про вибір виду транспорту.

Витрати за користування таксі або оренду автотранспорту можуть бути відшкодовані лише з дозволу керівника підприємства.

Указані витрати відшкодовуються лише за наявності підтвердних документів.

Працівнику підприємства, який направлений на роботу в зарубіжні країни терміном, що перевищує 60 календарних днів, і який отримує в період перебування за кордоном заробітну плату в іноземній валюті, в разі відрядження в межах країни перебування та до інших країн добові витрати відшкодовуються в межах граничних норм.

У разі виїзду у відрядження із зарубіжної країни до України відшкодування витрат на відрядження здійснюється в порядку, передбаченому для службових відряджень у межах України.

Виїзд у відрядження із зарубіжної країни до України і повернення в один і той самий день до цих країн вважається одним днем відрядження.

З дозволу керівника може братися до уваги затримка у відрядженні (в разі захворювання або з інших причин, не залежних від працівника) тривалістю понад добу, але не більш як 60 календарних днів. Потреба затримки повинна бути підтверджена довідкою дипломатичної або консульської установи України за кордоном.

За час затримки в дорозі без поважних причин працівникові не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати, витрати на наймання жилого приміщення та інші витрати.

Не дозволяється відшкодування витрат на алкогольні напої, тютюнові вироби, видовищні заходи, а також суми "чайових", за винятком випадків, коли суми таких "чайових" включаються до рахунка згідно із законами країни перебування.

Якщо сторона, яка приймає, забезпечує відрядженого за кордон працівника додатковими валютними коштами у вигляді компенсації поточних витрат (крім витрат на проїзд до країни призначення і назад та на наймання житлового приміщення) або добових витрат, то сторона, яка відряджає, виплату йому добових витрат зменшує на суму додатково наданих коштів. Якщо сума, надана стороною, яка приймає, більша або дорівнює встановленим нормам добових витрат, то сторона, яка відряджає, виплату добових витрат не проводить.

У разі відрядження за кордон на службовому автомобілі витрати на пально-мастильні матеріали відшкодовуються відповідно до діючих норм за кілометр пробігу та затвердженого маршруту.

Відшкодовуються також інші витрати, пов'язані з технічним обслуговуванням, стоянкою та паркуванням службового автомобіля. Відшкодовуються збори за проїзд грунтовими, шосейними дорогами та водними переправами.

Якщо працівник отримав аванс на відрядження за кордон і не виїхав, то він повинен протягом трьох робочих днів з дня прийняття рішення про відміну поїздки повернути до каси підприємства зазначені кошти в тих грошових одиницях, в яких було видано аванс.

Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний протягом трьох робочих днів подати авансовий звіт про витрачені у відрядженні кошти.

Залишок коштів понад суму, використану згідно з авансовим звітом, підлягає поверненню працівником до каси підприємства в грошових одиницях, у яких було видано аванс, **але не пізніше трьох робочих днів** після повернення з відрядження; в разі застосування корпоративних пластикових карток міжнародних платіжних систем — **не пізніше 10**, а з дозволу керівника (за наявності поважних причин) — **20 робочих днів**.

У межах цих термінів керівник підприємства (в разі відсутності — його заступник) зобов'язаний прийняти рішення щодо затвердження авансового звіту.

Разом з авансовим звітом подаються документи (в оригіналі), що підтверджують вартість оплачених витрат, із зазначенням форми їх оплати (готівкою, чеком, кредитною карткою, безготівковим перерахунком). До звіту додається ксерокопія відміток у закордонному паспорті, яка завірена відділом кадрів або керівником підприємства.

У разі неповернення працівником залишку коштів у визначений термін відповідна сума стягується з нього підприємством у встановленому чинним законодавством порядку.

Якщо для остаточного розрахунку за відрядження необхідно виплатити додаткові кошти або якщо з поважних причин не отримано кошти на відрядження, то виплата здійснюється в національній валюті України за офіційним обмінним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день погашення заборгованості, але не пізніше терміну, передбаченого для здачі авансу.

У разі відсутності підтвердних документів про обмін валюти, в якій видано аванс, на національну валюту країни відрядження перерахунок витрат, здійснених у відрядженні, що підтверджені документально, здійснюється, виходячи з крос-курсу, розрахованого за офіційним обмінним валютним курсом, що встановлений Національним банком України на день затвердження авансового звіту.

Не дозволяється направляти у відрядження та видавати аванс працівнику, який не відзвітував про витрачені кошти в попередньому відрядженні.

Дозвіл (погодження) керівника підприємства на відшкодування витрат понад встановлені норми оформлюється письмово за довільною формою.

Для державних службовців та інших осіб, які направляються у відрядження за кордон підприємствами, що повністю або частково

утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів встановлені певні обмеження.

Для них добові витрати за час перебування у відрядженні відшкодовуються:

а) за кожний день перебування у відрядженні, включаючи день виїзду та приїзду, за нормами, що встановлені для країни, куди відряджено працівника;

б) у разі здійснення відряджень до кількох країн протягом доби у розмірі середнього арифметичного від норм, установлених для цих країн;

в) при направленні у відрядження до двох або більше країн за нормами, що встановлені для відповідних країн, з дня перетину кордону відповідної країни.

День повернення в Україну (перетину кордону) відшкодовується за нормами останньої країни відрядження.

Державним службовцям і працівникам підприємств України, які перебувають за кордоном тривалий термін і отримують заробітну плату в іноземній валюті, та працівникам дипломатичних установ України, які перебувають за кордоном у довготерміновому відрядженні і отримують виплати в іноземній валюті, в разі відрядження в межах країни перебування добові витрати відшкодовуються в розмірі 80 відсотків норм добових витрат для даної *країни, згідно з додатком до постанови Кабінету Міністрів України № 663*. У разі відрядження в межах країни перебування терміном на одну добу добові витрати відшкодовуються в розмірі 50 відсотків зазначених норм.

За час перебування у відрядженні за кордоном державним службовцям відшкодовуються, на підставі поданих в оригіналі документів (рахунків, квитанцій, проїзних квитків тощо), такі витрати:

а) на проїзд повітряним, залізничним, водним та автомобільним транспортом загального користування за тарифом 2–го класу (на літаках — економічного, на суднах — 2-го або туристського класу).

Витрати на проїзд відрядженого працівника в м'якому вагоні, на суднах морського флоту в каютах, що оплачуються за 1–4–ю групами тарифних ставок, на суднах річкового флоту в каютах 1-ї і 2-ї категорій, а також повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу відшкодовуються в кожному конкретному випадку з дозволу керівника.

Якщо класифікація кают на пасажирських суднах установлена в категоріях, то каюти 1, 2 і 3-ї категорій вважаються каютами 1-го класу, а каюти інших категорій — 2-го (туристського) класу.

Вартість проїзду залізницями в країнах Азії та Африки відшкодовується за тарифами 1-го класу.

б) на бронювання місць у готелях — у розмірі не більше 50 відсотків вартості місця за одну добу;

в) на побутові послуги, вартість яких уключена до рахунка про оплату за наймання жилого приміщення (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, білизни, взуття), але не більше 10 відсотків від норми добових витрат, установленої для країни, куди відряджається працівник, згідно з додатком до *постанови Кабінету Міністрів України № 663, — за всі дні проживання;*

г) на перевезення до 30 кг багажу, крім багажу, вартість перевезення якого включена до вартості квитка на той вид транспорту, яким користується працівник. Зазначені витрати відшкодовуються в кожному конкретному випадку з дозволу керівника;

г') на наймання житлового приміщення під час відрядження в разі транзитної зупинки, а також вимушеної затримки в дорозі — у межах граничних норм, визначених для країни, де відбулася зупинка, згідно з додатком до постанови Кабінету Міністрів України № 663;

д) на службові телефонні переговори — у розмірах, погоджених з керівником.

* * *

Облік розрахунків з підзвітними особами ведеться на субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Узагальнення інформації про стан розрахунків з підзвітними особами знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №3, а при використанні спрощеної форми бухгалтерського обліку — у розділі І Відомості 3-М (див. дод. А 3).

Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків із підзвітними особами наведена у табл. 11.1.

Таблиця 11.1.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків із підзвітними особами

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Видано під звіт працівнику підприємства готівку на господарські потреби або для поїздки у відрядження	372“Розрахунки з підзвітними особами”	30“Каса”
2.	Перераховано грошові кошти підзвітній особі за місцем її перебування у відрядженні	372“Розрахунки з підзвітними особами”	31“Рахунки в банках”
3.	Відшкодовано працівнику суму перевищення витрат від суми, яку було ним отримано під звіт для поїздки у відрядження	372“Розрахунки з підзвітними особами”	30“Каса”
4.	Списано із працівника на підставі авансового звіту і доданих первинних документів суми, спрямовані на закупівлю для потреби підприємства як оборотних, так і необоротних активів	15“Капітальні інвестиції” 20“Виробничі запаси” 21“Поточні біологічні активи” 22“Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 “Напівфабрикати” 28 “Товари”	372“Розрахунки з підзвітними особами”
5.	Відображено суму ПДВ (податковий кредит) за придбаними працівником цінностями	64“Розрахунки за податками й платежами”	372“Розрахунки з підзвітними особами”
6.	Відображено повернення до каси невикористаних підзвітних сум	30 “Каса”	372“Розрахунки з підзвітними особами”
7.	Списано витрати по відрядженню на відповідні бухгалтерські рахунки	23“Виробництво” 39“Витрати майбутніх періодів” 84“Інші операційні витрати” 91“Загальновиробничі витрати” 92“Адміністративні витрати” 93“Витрати на збут”	372“Розрахунки з підзвітними особами”
8.	Відображено утримання із заробітної плати працівника підзвітних сум, на які ним не було вчасно подано авансового звіту	66“Розрахунки за виплатами працівникам”	372“Розрахунки з підзвітними особами”

11.2. Облік розрахунків за кредитами банків та іншими кредитними ресурсами

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточним зобов'язанням ведеться **на рахунку 50 "Довгострокові позики"**.

За кредитом рахунку 50 "Довгострокові позики" відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених), **за дебетом** — погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Рахунок 50 "Довгострокові позики" має такі субрахунки:

501"Довгострокові кредити банків у національній валюті";

502"Довгострокові кредити банків в іноземній валюті";

503"Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті";

504"Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті";

505"Інші довгострокові позики в національній валюті";

506"Інші довгострокові позики в іноземній валюті".

На субрахунках 501, 502 відображаються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 503, 504 відображаються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 505, 506 відображаються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), відповідно в національній та іноземній валюті.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик).

Облік розрахунків у національній і іноземній валютах за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув, ведеться **на рахунку 60 "Короткострокові позики".**

За кредитом рахунку відображаються суми одержаних кредитів (позик), **за дебетом** — сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Рахунок 60 "Короткострокові позики" має такі субрахунки:

601"Короткострокові кредити банків у національній валюті";

602"Короткострокові кредити банків в іноземній валюті";

603"Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті";

604"Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті";

605"Прострочені позики в національній валюті";

606"Прострочені позики в іноземній валюті".

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку кредитів банків наведено у табл. 11.2.

Таблиця 11.2.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку кредитів банків

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено отримання підприємством позики	30"Каса" 311"Поточні рахунки в національній валюті" 312"Поточні рахунки в іноземній валюті"	50"Довгострокові позики" 60"Короткострокові позики"
2.	Відображено отримання у банку лімітованої чекової книжки або відкриття акредитиву на адресу постачальника за рахунок позики банку	313"Інші рахунки в банку в національній валюті" 314"Інші рахунки в банку в іноземній валюті"	50"Довгострокові позики" 60"Короткострокові позики"
3.	За рахунок позики банку оплачено придбані цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик	14"Довгострокові фінансові інвестиції" 35"Поточні фінансові інвестиції"	50"Довгострокові позики" 60"Короткострокові позики"
4.	Відображено переоформлення короткострокової позики банку у довгострокову	60"Короткострокові позики"	50"Довгострокові позики"
5.	Погашено заборгованість по виданих векселях за рахунок позики банку	51"Довгострокові векселі видані" 62"Короткострокові векселі видані"	50"Довгострокові позики" 60"Короткострокові позики"

Продовження таблиці 11.2.

1	2	3	4
6.	Проведено розрахунки із постачальниками за рахунок позики банку	63“Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	50“Довгострокові позики” 60“Короткострокові позики”
7.	Проведено розрахунки з бюджетом по податках за рахунок кредиту банку	64“Розрахунки за податками й платежами”	50“Довгострокові позики” 60“Короткострокові позики”
8.	Погашено заборгованість перед органами соціального спрямування за рахунок позики банку	65“Розрахунки за страхуванням”	50“Довгострокові позики” 60“Короткострокові позики”
9.	Погашено заборгованість підприємства перед іншими кредиторами за рахунок позики банку	685“Розрахунки з іншими кредиторами”	50“Довгострокові позики” 60“Короткострокові позики”
10.	Відображено повернення підприємством суми раніше отриманої позики	50“Довгострокові позики” 60“Короткострокові позики”	30“Каса” 31“Рахунки в банках”
11.	За домовленістю з банком в погашення заборгованості по отриманих кредитах передано йому векселі, отримані підприємством від покупця як гарантії щодо оплати за придбані товари	50“Довгострокові позики” 60“Короткострокові позики”	182“Довгострокові векселі одержані” 34“Короткострокові векселі одержані”
12.	Погашено заборгованість перед банком за кредит шляхом передачі йому акцій підприємства	50“Довгострокові позики” 60“Короткострокові позики”	46“Неоплачений капітал”
13.	Нараховано відсотки за користування позикою банку і віднесено на фінансові витрати	951“Відсотки за кредит”	684“Розрахунки за нарахованими відсотками”
14.	Перераховано банку суму відсотків за користування позикою банку	684“Розрахунки за нарахованими відсотками”	31“Рахунки в банках”

Первинними документами, які засвідчують отримання і повернення довгострокових і короткострокових позик є виписка банку (див. зразок 3.18.) та платіжне доручення (див. зразок 3.14.).

Узагальнення інформації про стан розрахунків щодо отримання і повернення кредитів здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №2, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку — у розділі І Відомості 3-М (див. дод. А 3).

Враховуючи недостатність власних оборотних засобів для здійснення виробничо-господарської діяльності або інших потреб суб'єкти господарювання можуть залучати гроші під проценти в інших юридичних або фізичних осіб. Залучення засобів шляхом позики (під проценти або і безпроцентно) за цих умов оформляється договором, в якому обумовлюються умови надання позики (сума позики, процентна ставка за користування позикою та термін її повернення).

Облік отриманої позики від інших юридичних або фізичних осіб, за умови її погашення на протязі року з моменту виникнення заборгованості (короткострокової позики), здійснюється на субрахунку **685 "Розрахунки з іншими кредиторами".**

За кредитом субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" відображаються суми отриманих короткострокових позик, а також переведення довготермінових позик до короткострокових, за дебетом — погашення заборгованості за короткостроковими позиками або їх переведення до довгострокових позик.

Аналітичний облік по даному субрахунку ведеться за кожним кредитом та видами залучених коштів.

Облік отриманої позики від інших юридичних або фізичних осіб, за умови її погашення не раніше аніж через рік з моменту виникнення заборгованості (довгострокові позики), здійснюється на рахунку **55 "Інші довгострокові зобов'язання".**

За кредитом рахунку 55 "Інші довгострокові зобов'язання" відображаються суми отриманих довгострокових позик, а також переведення короткострокових позик до довгострокових, **за дебетом** — погашення заборгованості за довгостроковими позиками або їх переведення до короткострокових позик.

Аналітичний облік по даному рахунку ведеться за кожним кредитором та видами залучених коштів.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку інших кредитних ресурсів представлено у таблиці 11.3.

Таблиця 11.3.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку інших кредитних ресурсів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	**2**	**3**	**4**
1.	Відображено отримання підприємством довгострокової або короткострокової позики в інших юридичних або фізичних осіб	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”	55 “Інші довгострокові зобов'язання” 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
2.	Відображено переведення довгострокових позик в короткострокові	55 “Інші довгострокові зобов'язання”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
3.	Відображено переведення короткострокових позик в довгострокові	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	55 “Інші довгострокові зобов'язання”
4.	Відображено частину довгострокової позики, яка підлягає погашенню на протязі року з моменту виникнення заборгованості за довгостроковою позикою	55 “Інші довгострокові зобов'язання”	61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”
5.	Нараховано проценти за користування іншими кредитними ресурсами	952 “Інші фінансові витрати”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”
6.	Відображено сплату або перерахування позикодавцю процентів за користування наданими коштами	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”
7.	Відображено погашення довгострокових і короткострокових позик інших юридичних або фізичних осіб	55 “Інші довгострокові зобов'язання” 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”
8.	Відображене перерахування частини довгострокової позики, яка підлягає погашенню на протязі року з моменту виникнення заборгованості за довгостроковою позикою	61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”	30 “Каса” 31 “Рахунки в банках”

Первинними документами, які засвідчують отримання довгострокових і короткострокових позик від інших юридичних або фізичних осіб, а також їх повернення є прибутковий і видатковий ка-

сові ордери (див. зразки 3.1 і 3.2.), платіжне доручення (див. зразок 3.14.), та виписка банку (див.зразок 3.18.).

Узагальнення інформації про отримання позикових коштів від інших юридичних та фізичних осіб та їх повернення здійснюється при журнально-ордерній формі у журналі-ордері № 2, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку — у розділі І Відомості 3-М (див. додаток А3).

11.3. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, покупцями та замовниками

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги ведеться **на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"**.

За кредитом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, **за дебетом** — її погашення, списання тощо.

Рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" має такі субрахунки:

631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками";

632 "Розрахунки з іноземними постачальниками";

633 "Розрахунки з учасниками ПФГ".

На субрахунку 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" ведеться облік розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги з вітчизняними постачальниками та підрядниками.

На субрахунку 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" ведеться облік розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги.

На субрахунку 633 "Розрахунки з учасниками ПФГ" учасник ПФГ веде облік розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності, роботи і послуги.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками наведено у табл. 11.4.

Таблиця 11.4.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено надходження від постачальника основних засобів або вартості виконаних робіт підрядником, пов'язаних із створенням основних засобів	15"Капітальні інвестиції"	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
2.	Відображено надходження на підприємство від постачальника товарно-матеріальних цінностей	20"Виробничі запаси" 21"Поточні біологічні активи" 22"Малоцінні та швидкозношувані предмети" 25"Напівфабрикати" 28"Товари"	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3.	Віднесено на витрати виробництва вартість робіт, виконаних підрядником	23"Виробництво"	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
4.	Повернуто на підприємство від постачальника раніше перераховані йому кошти	30"Каса" 31"Рахунки в банках"	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
5.	Відображено суму недостачі при оприбуткуванні на склад цінностей від постачальника	374"Розрахунки за претензіями"	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
6.	Відображено суму ПДВ (податкового кредиту) із вартості придбаних цінностей у постачальника, а також виконаних робіт і послуг підрядником	64"Розрахунки за податками й платежами"	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
7.	Належить підрядникам за виконані роботи і надані послуги	91"Загальновиробничі витрати" 92"Адміністративні витрати" 93"Витрати на збут"	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Продовження таблиці 11.4.

1	2	3	4
8.	Визнано підприємством претензії (штрафи, пені, неустойки), пред'явлені зі сторони постачальника	948"Визнані штрафи, пені, неустойки"	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
9.	Списано безнадійну дебіторську заборгованість по розрахунках із постачальниками на інші витрати операційної діяльності	944"Сумнівні та безнадійні борги"	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
10.	Нараховано заборгованість підрядній організації за здійснення робіт, пов'язаних із запобіганням або ліквідацією наслідків стихійного лиха	993"Інші надзвичайні витрати"	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
11.	Проведена оплата постачальникам та підрядникам за поставлені цінності, виконані роботи і надані послуги	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"
12.	В рахунок оплати заборгованості перед постачальником передано векселі, отримані підприємством від покупця	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	34 "Короткострокові векселі одержані"
13.	Погашено заборгованість перед постачальником коштами, виданими підзвітним особам	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
14.	В рахунок погашення боргу передано постачальнику акції підприємства	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	46 "Неоплачений капітал"
15.	Проведено розрахунок з постачальником за рахунок позики банку	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	50"Довгострокові позики" 60"Короткострокові позики"
16.	Видано вексель постачальникам та підрядникам в рахунок поставки цінностей або виконаних робіт	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	51"Довгострокові векселі видані" 62"Короткострокові векселі видані"

Для забезпечення оплати підприємством-покупцем бажаних цінностей на його адресу від постачальника виставляється **"Рахунок-фактура"** (див. зразок 2.1), в якому вказується кількість, ціна і загальна сума (з урахуванням ПДВ) щодо їх оплати. В свою чергу перерахування коштів на розрахунковий рахунок постачальника здійснюється за допомогою документа **"Платіжне доручення"** (див. зразок 3.14). Підтвердженням здійснення оплати постачальнику є **виписка банку** по розрахунковому рахунку підприємства (див. зразок 3.18.).

Для отримання у постачальника придбаних цінностей самовивозом, представнику підприємства-покупця повинна бути видана **"Довіреність на одержання цінностей"** (див. зразок 2.2).

Видача покупцю із складу постачальника товарно-матеріальних цінностей здійснюється на підставі документа **"Товарно-транспортна накладна"** (див. зразок 2.4).

Вантажі, які надходять на підприємство від постачальників, реєструють у **"Журнал обліку вантажів, що надійшли"** (див. зразок 2.5).

Записи у **"Картки складського обліку"** (див. зразок 2.9) цінностей, що надійшли, здійснюються на підставі товарно-транспортних накладних або **"Прибуткового ордера"** (див. зразок 2.6), який оформляється комірником по факту їх надходження.

Узагальнення інформації щодо розрахунків із постачальниками та підрядниками знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №3, а при спрощеній формі обліку — у розділі І Відомості 3-М (див. дод. А 3).

* * *

На рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" ведеться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем.

Рахунок 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" має такі субрахунки:

361"Розрахунки з вітчизняними покупцями";

362"Розрахунки з іноземними покупцями";

363 "Розрахунки з учасниками ПФГ".

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 та включені у вартість реалізації, **за кредитом** — сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу, та інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає заборгованість покупців та замовників за одержані продукцію (роботи, послуги).

На субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, обумовленій договором.

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

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків з покупцями та замовниками представлено у табл. 11.5.

Таблиця 11.5.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків з покупцями та замовниками

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано заборгованість покупцям за відвантажену їм готову продукцію, виконані роботи або надані послуги за цінами реалізації	36"Розрахунки з покупцями та замовниками"	70"Доходи від реалізації"
2.	Відображено надходження грошей від покупців та замовників за реалізовані товари, роботи та послуги	30"Каса" 31"Рахунки в банках"	36"Розрахунки з покупцями та замовниками"
3.	Отримано від покупців векселі в рахунок оплати за реалізовані товари, роботи і послуги	182"Довгострокові векселі одержані" 34"Короткострокові векселі одержані"	36"Розрахунки з покупцями та замовниками"
4.	Отримано від покупця в рахунок оплати цінні папери (облігації, казначейські зобов'язання), придбані ним на фінансовому ринку	14"Довгострокові фінансові інвестиції" 35"Поточні фінансові інвестиції"	36"Розрахунки з покупцями та замовниками"
5.	Відображено проведення взаємозаліку між покупцем і продавцем	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	36"Розрахунки з покупцями та замовниками"

Продовження таблиці 11.5.

1	2	3	4
6.	Погашено заборгованість покупця за реалізовані йому товари, роботи і послуги за рахунок раніше одержаного від нього авансу	681 “Розрахунки за авансами одержаними”	36“Розрахунки з покупцями та замовниками”

Документальне оформлення операцій, пов’язаних із реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг, а також проведення оплати за них є аналогічним щодо розрахунків із постачальниками та підрядниками, яке розкрито вище у даному пункті.

Узагальнення інформації щодо розрахунків із покупцями та замовниками знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №3, а при спрощеній формі обліку — у розділі І Відомості 3-М (див. дод. А 3).

11.4. Визнання, оцінка та облік сумнівної дебіторської заборгованості

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”, який затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 8 жовтня 1999 р. №237.

Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Положення (стандарт) 10 застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності.

Дебітори — юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість — сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

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

Поточна дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Сумнівний борг — поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості — сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів.

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

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю. У разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів та/ або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію, товари, роботи, послуги, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) у періоді її нарахування.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцєнта 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.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення, ведеться **на рахунку 38 "Резерв сумнівних боргів"**.

За кредитом рахунку 38 "Резерв сумнівних боргів" відображається створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з рахунками обліку витрат, **за дебетом** — списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з рахунком обліку доходів.

Рахунок 38 “Резерв сумнівних боргів” кореспондує

за дебетом з кредитом рахунків:	**за кредитом з дебетом рахунків:**
36“Розрахунки з покупцями та замовниками”	84“Інші операційні витрати”
63“Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	94“Інші витрати операційної діяльності”
71“Інший операційний дохід”	

Аналітичний облік на рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” ведеться в розрізі боржників чи за строками непогашення дебіторської заборгованості.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат.

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списується з активів на інші операційні витрати. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів.

Поточна дебіторська заборгованість, не пов’язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, що визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням втрат у складі інших операційних витрат.

В примітках до фінансової звітності наводиться наступна інформація:

- перелік дебіторів і суми довгострокові дебіторської заборгованості;
- перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов’язаних сторін з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості;
- склад і суми статті балансу “Інша дебіторська заборговність”;
- метод визначення величини резерву сумнівних боргів;
- сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, работи, послуги в розрізі її класифікації за строками погашення.

11.5. Облік розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами

При організації обліку розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами треба враховувати перш за все, що він повинен забезпечити контроль за правильним нарахуванням та вчасною сплатою податків і зборів з метою уникнення сплати штрафів за невчасне і неповне здійснення належних платежів.

Основними нормативно-правовими документами, які врегульовують питання обрахунку і сплати податків і платежів як суб'єктами підприємницької діяльності, так і працівниками підприємств, є:

- Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. №334/94-ВР;
- Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р. №168/97-ВР;
- Закон України "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин" від 11.12.1991 р. №1963-XII;
- Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003 р. №889–IV.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, призначено **рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами"**.

Порядок справляння таких платежів регулюється чинним законодавством.

За кредитом рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" відображаються нараховані платежі до бюджету, **за дебетом** — належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами" має такі субрахунки:

641 "Розрахунки за податками";

642 "Розрахунки за обов'язковими платежами";

643 "Податкові зобов'язання";

644 "Податковий кредит".

На субрахунку 641 "Розрахунки за податками" ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чин-

ного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість інші податки).

На субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 "Розрахунки з страхування".

На субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 "Податковий кредит" ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків за податками і платежами наведено у табл. 11.6.

Таблиця 11.6.
Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків за податками і платежами

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано податок на прибуток від оподатковуваного прибутку	79"Фінансові результати" 98"Податки на прибуток"	98"Податки на прибуток" 64"Розрахунки за податками й платежами"
2.	Нараховано акцизний збір	70"Доходи від реалізації"	64"Розрахунки за податками й платежами"
3.	Нараховано податок на додану вартість від вартості реалізованих товарів, робіт і послуг	70"Доходи від реалізації"	64"Розрахунки за податками й платежами"
4.	Відображено утриманий прибутковий податок із заробітної плати працівників	66"Розрахунки за виплатами працівникам"	64"Розрахунки за податками й платежами"
5.	Нараховано комунальний податок у розмірі 10% неоподатковуваного мінімуму	92"Адміністративні витрати"	64"Розрахунки за податками й платежами"

Продовження таблиці 11.6.

1	2	3	4
	у розрахунку на кожного працівника підприємства		
6.	Нараховано податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин (за шкалою)	92“Адміністративні витрати”	64“Розрахунки за податками й платежами”
7.	Відображено належні до сплати у бюджет штрафні санкції, нараховані податковими органами	948“Визнані штрафи, пені, неустойки”	64“Розрахунки за податками й платежами”
8.	Нараховано податок на додану вартість від вартості придбаних товарноматеріальних цінностей	64“Розрахунки за податками й платежами”	63“Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
9.	Перераховано із розрахункового рахунку належні до сплати податки до бюджету	64“Розрахунки за податками й платежами”	31“Рахунки в банках”
10.	Погашено заборгованість перед бюджетом за рахунок позик банку	64“Розрахунки за податками й платежами”	50“Довгострокові позики” 60“Короткострокові позики”
11.	В рахунок забезпечення платежів до бюджету видано вексель	64“Розрахунки за податками й платежами”	51“Довгострокові векселі видані” 62“Короткострокові векселі видані”

Бухгалтерськими документами, на підставі яких проводяться нарахування податків до бюджету, виступають:

- по податку на додану вартість — “Податкова накладна”;
- по прибутковому податку — “Розрахунково-платіжна відомість”, або розділ II Відомості 3-М (див. дод. А 3).
- штрафні санкції податкових органів оформляються за допомогою актів або протоколів;
- комунального податку та податку з власників транспортних засобів — розрахунок бухгалтерії.

Сплата належних податків і платежів до бюджету із розрахункового рахунку здійснюється за допомогою документа “Платіжне доручення” (див. зразок 3.14).

Синтетичний і аналітичний облік розрахунків за податками і платежами здійснюють при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №3, а при спрощеній формі обліку — у розділі I Відомості 3-М (див. дод. А 3).

* * *

Облік розрахунків за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням ведеться **на рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням"**.

За кредитом рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, **за дебетом** — погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Порядок справляння та використання зборів регулюється чинним законодавством.

Рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням" має такі субрахунки:

651 "За пенсійним забезпеченням";
652 "За соціальним страхуванням";
653 "За страхуванням на випадок безробіття";
654 "За індивідуальним страхуванням";
655 "За страхуванням майна".

На субрахунку 651 "За пенсійним забезпеченням" ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України за збором на обов'язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 652 "За соціальним страхуванням" ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове соціальне страхування.

На субрахунку 653 "За страхуванням на випадок безробіття" ведеться облік розрахунків з Державним бюджетом України за збором на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 654 "За індивідуальним страхуванням" ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями по індивідуальному страхуванню персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та по обов'язковому страхуванню.

На субрахунку 655 "За страхуванням майна" ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна

працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування.

Основними нормативно-правовими документами, які врегульовують питання обрахунку і сплати зборів до фондів соціального спрямування, є:

- Закон України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" від 26.06.1997 р. № 400/97-ВР;
- Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням" від 18.01.2001 р. № 2240–III.
- Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття" від 2.03.2000 р. № 1533–III.
- Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності" від 23.09.1999 р. № 1105–XIV.

Таблиця 11.7.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків із фондами соціального спрямування

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік зборів до Пенсійного фонду			
1.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників підприємства до Пенсійного фонду і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23"Виробництво" 91"Загальновиробничі витрати" 92"Адміністративні витрати" 93"Витрати на збут"	651"За пенсійним забезпеченням"
2.	Проведено утримання до Пенсійного фонду із суми сукупного оподатковуваного доходу працівників підприємства	66"Розрахунки за виплатами працівникам"	651"За пенсійним забезпеченням"

Продовження таблиці 11.7.

1	2	3	4
3.	Відображено збір на державне пенсійне страхування від суми виручки суб'єкта господарювання з операцій по продажу ювелірних виробів із золота , платини і дорогоцінного каміння	70"Доходи від реалізації"	651"За пенсійним забезпеченням"
4.	Відображено збір на державне пенсійне страхування при придбанні підприємством легкового автомобіля	15"Капітальні інвестиції"	651"За пенсійним забезпеченням"
5.	Відображено збір на державне пенсійне страхування при придбанні підприємством нерухомого майна	15"Капітальні інвестиції"	651"За пенсійним забезпеченням"
6.	Відображено збір на державне пенсійне страхування у розмірі в залежності від кількості вироблених тютюнових виробів українськими виробниками, або імпортованих із-за кордону	70"Доходи від реалізації"	651"За пенсійним забезпеченням"
7.	Відображено збір на державне пенсійне страхування від вартості сплачених підприємству послуг стільникового рухомого зв'язку	70"Доходи від реалізації"	651"За пенсійним забезпеченням"
Облік зборів до Фонду соціального страхування, Фонду зайнятості, Фонду страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання			
8.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників підприємства до Фонду соціального страхування і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23"Виробництво" 91"Загальновиробничі витрати" 92"Адміністративні витрати" 93"Витрати на збут"	652"За соціальним страхуванням"

Продовження таблиці 11.7.

1	2	3	4
9.	Проведено утримання до Фонду соціального страхування із суми сукупного оподатковуваного доходу працівників підприємства	66“Розрахунки за виплатами працівникам”	652“За соціальним страхуванням”
10.	Відшкодовано тимчасову втрату працездатності працівником підприємства із Фонду соціального страхування на підставі наданого лікарняного	652“За соціальним страхуванням”	66“Розрахунки за виплатами працівникам”
11.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників підприємства до Фонду страхування на випадок безробіття і віднесено на відповідні рахунки витрат суб’єкта господарювання	23“Виробництво” 91“Загальновиробничі витрати” 92“Адміністративні витрати” 93“Витрати на збут”	653“За страхуванням на випадок безробіття”
12.	Проведено утримання до Фонду страхування на випадок безробіття із суми сукупного оподатковуваного доходу працівників підприємства	66“Розрахунки за виплатами працівникам”	653“За страхуванням на випадок безробіття”
13.	Проведено нарахування (за шкалою) на заробітну плату працівників підприємства до Фонду страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання	23“Виробництво” 91“Загальновиробничі витрати” 92“Адміністративні витрати” 93“Витрати на збут”	656“За страхуванням від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання”
Перерахування зборів до фондів соціального спрямування			
14.	Перераховано із розрахункового рахунку належні до оплати збори до відповідних соціальних фондів	65“Розрахунки за страхуванням”	31“Рахунки в банках”

Продовження таблиці 11.7.

1	2	3	4
15	Погашено заборгованість перед фондами соціального спрямування за рахунок позики банку	65“Розрахунки за страхуванням”	50“Довгострокові позики” 60“Короткострокові позики”
16	В рахунок забезпечення платежів до фондів соціального спрямування підприємством видано вексель	65“Розрахунки за страхуванням”	51“Довгострокові векселі видані” 62“Короткострокові векселі видані”

Варто зауважити, що провадження нарахування зборів до фондів соціального спрямування та віднесення їх на витрати виробництва оформляється у вигляді бухгалтерського розрахунку. В свою чергу провадження зборів до фондів соціального спрямування шляхом проведення утримання із суми сукупного оподатковуваного доходу працівників підприємства здійснюється за даними “Розрахунково-платіжної відомості” безпосередньо по кожному із них.

Окрім розрахунків із фондами соціального спрямування, на рахунку 65, зокрема на субрахунку 654 “За індивідуальним страхуванням”, здійснюється облік по добровільному страхуванню громадян (працівників підприємства). Сума утриманих страхових внесків знаходить своє відображення по дебету рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” і кредиту рахунку 654 “За індивідуальним страхуванням”. Перерахунок коштів до відповідних страхових компаній відображається по дебету рахунку 654 і кредиту рахунку 31.

Також по рахунку 65, окрім вищевказаного, відображаються розрахунки підприємства за операціями, пов’язаними із страхуванням ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції при реалізації, страхування майна суб’єкта господарювання. Факт заключення договорів із страховими організаціями, на підставі договору страхування, знаходить своє відображення по дебету рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” і кредиту рахунку 655”За страхуванням майна”. Перерахування коштів до страхової компанії показується по дебету рахунку 655 і кредиту рахунку 31.

Синтетичний і аналітичний облік розрахунків із фондами соціального спрямування здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №5, а при спрощеній формі обліку — у розділі І Відомості 3-М (див. дод. А 3).

11.6. Облік розрахунків з учасниками

Для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку (дивіденди тощо), використовують **рахунок 67 "Розрахунки з учасниками"**.

За кредитом рахунку 67 "Розрахунки з учасниками" відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, **за дебетом** — її зменшення (погашення), в тому числі реінвестування доходів тощо.

Рахунок 67 "Розрахунки з учасниками" має такі субрахунки:

671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами";

672 "Розрахунки за іншими виплатами".

На субрахунку 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел.

На субрахунку 672 "Розрахунки за іншими виплатами" підприємства ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства.

Аналітичний облік ведеться за кожним засновником та учасником та за видами виплат.

Дивіденди — платіж, який провадиться юридичною особою на користь власників (довірених осіб власника) корпоративних прав, емітованих такою юридичною особою, у зв'язку з розподілом частини її прибутку.

До дивідендів не включаються виплати юридичної особи, пов'язані із зворотним викупом акцій, часток (паїв), раніше емітованих такою юридичною особою.

Платник податку, який виплачує дивіденди своїм акціонерам (власникам), нараховує та утримує податок на дивіденди із нарахованої суми виплат за рахунок таких виплат незалежно від того, чи є емітент платником податку на прибуток. Зазначений податок вноситься до бюджету до, або одночасно із виплатою дивідендів.

Платник податку — емітент корпоративних прав зменшує суму нарахованого податку на прибуток на суму внесеного до бюджету податку на дивіденди.

У разі, коли сума сплаченого податку на дивіденди перевищує суму податкових зобов'язань підприємства-емітента за податком

на прибуток звітного періоду, різниця переноситься на зменшення зобов'язань за податком на прибуток такого підприємства у майбутніх податкових періодах.

Податок на дивіденди не застосовується у разі виплати дивідендів у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих підприємством, яке нараховує дивіденди, за умови, що така виплата ніяким чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді підприємства-емітента.

Якщо внаслідок повної ліквідації підприємства платник податку — власник корпоративних прав, емітованих таким підприємством, отримує кошти або майно, вартість яких перевищує балансову вартість таких корпоративних прав, сума перевищення включається до валового доходу такої особи. У разі, коли сума коштів або вартість майна менша від номінальної вартості корпоративних прав, сума збитків відноситься до складу валових витрат платника податку у податковий період отримання такої компенсації, але не раніше періоду повної ліквідації підприємства-емітента.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків з учасниками наведено у табл. 11.8.

Таблиця 11.8.
Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків з учасниками

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено нарахування дивідендів акціонерам підприємства	443"Прибуток, використаний у звітному періоді"	671"Розрахунки за нарахованими дивідендами"
2.	Відображено утримання податку із суми нарахованих дивідендів	671"Розрахунки за нарахованими дивідендами"	641"Розрахунки за податками"
3.	Проведено виплату акціонерам дивідендів після утримання податку	671"Розрахунки за нарахованими дивідендами"	30"Каса" 31"Рахунки в банках"
4.	Перераховано до бюджету податок, утриманий із нарахованих дивідендів	641"Розрахунки за податками"	31"Рахунки в банках"
5.	Відображено зменшення нерозподіленого прибутку підприємства, який залишився після виплати дивідендів	441"Прибуток нерозподілений"	443"Прибуток, використаний у звітному періоді"

Узагальнення облікових даних про стан розрахунків із учасниками здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №3, а при спрощеній формі обліку — у розділі І Відомості 3-М (див. дод. А 3).

11.7. Облік розрахунків векселями

Облік розрахунків між суб'єктами економічних взаємовідносин може здійснюватися за допомогою векселів.

Вексель — цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Випускаються такі види векселів: простий, переказний.

Простий вексель містить такі реквізити:

а) найменування — "вексель";

б) просту і нічим не обумовлену обіцянку сплатити визначену суму;

в) зазначення строку платежу;

г) зазначення місця, в якому повинен здійснитись платіж;

д) найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений;

е) дату і місце складання векселя;

є) підпис того, хто видає документ (векселедавця).

Переказний вексель повинен містити крім реквізитів, передбачених у підпунктах "а", "в-є", також:

- просту і нічим не обумовлену пропозицію сплатити певну суму;
- найменування того, хто повинен платити (платника).

Документ, у якому відсутній будь-який з реквізитів не має сили простого або переказного векселя, за винятком таких випадків:

а) вексель, строк платежу по якому не вказано, розглядається як такий, що підлягає оплаті по пред'явленні;

б) при відсутності особливого зазначення місце, позначене поруч з найменуванням платника (місце складання документа — для простого векселя), вважається місцем платежу і одночасно місцем проживання платника (векселедавця — для простого векселя);

в) вексель, в якому не вказано місце його складання, визнається підписаним у місці, позначеному поруч з найменуванням векселедавця.

Порядок випуску та обігу векселів визначається Кабінетом Міністрів України.

Типову форму документа "Простий вексель" наведено у зразку 11.4.

На рахунку 34 "Короткострокові векселі одержані" ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями.

Рахунок 34 "Короткострокові векселі одержані" має такі субрахунки:

341"Короткострокові векселі, одержані в національній валюті";

342"Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті".

На рахунку 34 "Короткострокові векселі одержані" за дебетом відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, **за кредитом** — отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним одержаним векселем.

Облік довгострокових векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, ведеться на субрахунку **182 "Довгострокові векселі одержані"** рахунку 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи".

За дебетом субрахунку 182 "Довгострокові векселі одержані" відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, **за кредитом** — отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій особі тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним одержаним векселем.

На рахунку 62 "Короткострокові векселі видані" ведеться облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі.

Рахунок 62 "Короткострокові векселі видані" має такі субрахунки:

621 "Короткострокові векселі, видані в національній валюті";

622 "Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті".

Зразок 11.4.

ААТ

ПРОСТИЙ ВЕКСЕЛЬ № 410245

Грн. 20500,00
валюта платежу сума цифрами

17 січня 2008 р.
місце складання — Дата складання

20 червня 2008 р. Ми заплатимо проти цього векселя ***Акціонерному***
строк платежу — назва того, чи його наказу,

товариству "Пласт-дизайн" р/р №26003752010238 в АКБ "Сатурн" м. Вінниця МФО685017
кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений

Грн. Двадцять тисяч п'ятсот грн. 00 коп.
валюта — сума прописом

Підлягає сплаті в ***АКБ "Пріоритет" м.Київ***
місце платежу ***МФО 340560***
назва банківської ***р/р №26003404705507***
установи

Виробниче об'єднання "Росток"
м. Київ, вул. Ростова, 9.
= ***Іваненко***
= ***Петренко***
Назва, підпис і точна адреса векселедавця

За кредитом рахунку 62 "Короткострокові векселі видані" відображається видача векселів в забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів та в забезпечення інших операцій, **за дебетом** — погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем та за строками їх погашення.

На рахунку 51 "Довгострокові векселі видані" ведеться облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням.

Рахунок 51 "Довгострокові векселі видані" має такі субрахунки:

511 "Довгострокові векселі, видані в національній валюті";

512 "Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті".

На рахунку 51 "Довгострокові векселі видані" за кредитом відображається видача векселя в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, **за дебетом** — погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем.

Треба зазначити, що векселі є бланками суворої звітності. Тому їх придбання у бланковидавництві, зберігання, облік і списання на адміністративні витрати здійснюється згідно порядку обліку бланків суворої звітності, який викладено у пункті 2.3, розділу 2, частини 2.

Узагальнення бухгалтерської інформації про стан розрахунків із покупцями та замовниками, а також постачальниками та підрядниками за допомогою векселів знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №3, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку — у розділі І Відомості 3-М (див. дод. А 3).

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків за допомогою векселів наведено у табл. 11.9.

Таблиця 11.9.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків векселями

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік векселів одержаних			
1.	Нараховано заборгованість покупцю за реалізовані товари, роботи, і послуги	36“Розрахунки з покупцями та замовниками”	70“Доходи від реалізації”
2.	Отримано від покупця вексель як гарантію щодо оплати у майбутньому	182“Довгострокові векселі одержані” 34“Короткострокові векселі одержані”	36“Розрахунки з покупцями та замовниками”
3.	Нараховано відсотки по одержаному від покупця векселю	37“Розрахунки з різними дебіторами”	73“Інші фінансові доходи”
4.	Надійшли гроші від покупця в рахунок погашення раніше одержаного від нього векселя на основну суму та суму відсотків, що становлять плату за використання векселедавцем основної суми протягом дії векселя	30“Каса” 31“Рахунки в банках”	182“Довгострокові векселі одержані” 34“Короткострокові векселі одержані” 37“Розрахунки з різними дебіторами”
5.	Проведено погашення заборгованості підприємства перед кредитором шляхом передачі йому векселя, одержаного від покупця	63“Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	182“Довгострокові векселі одержані” 34“Короткострокові векселі одержані” 37“Розрахунки з різними дебіторами”
6.	Відображено основну суму реалізованого векселя, отриманого від покупця	97“Інші витрати”	182“Довгострокові векселі одержані” 34“Короткострокові векселі одержані”

Продовження таблиці 11.9.

1	2	3	4
7.	Відображено списання відсотків за реалізованим векселем	95“Фінансові витрати”	37“Розрахунки з різними дебіторами”
8.	Відображено нарахування виручки за реалізованим векселем	36“Розрахунки з покупцями та замовниками”	74“Інші доходи”
9.	Відображено надходження готівки за реалізованим векселем	30“Каса” 31“Рахунки в банках”	36“Розрахунки з покупцями та замовниками”
Облік векселів виданих			
10.	Видано вексель постачальникам та іншим кредиторам за поставлені ними товарно-матеріальні цінності	63“Розрахунки з постачальниками та підрядчиками” 685“Розрахунки з іншими кредиторами	51“Довгострокові векселі видані” 62“Короткострокові векселі видані”
11.	Відображено заборгованість по відсотках за використання векселедавцем основної суми протягом дії векселя	95“Фінансові витрати”	684“Розрахунки за нарахованими відсотками”
12.	Оплачено постачальникам та іншим кредиторам заборгованість за основною сумою, а також відсотками за виданим векселем	51“Довгострокові векселі видані” 62“Короткострокові векселі видані” 684“Розрахунки за нарахованими відсотками”	31“Рахунки в банках”

Розділ 12.

Фінансова звітність підприємства

В розділі розглядаються наступні питання:

12.1. Бухгалтерський баланс
12.2. Звіт про фінансові результати
12.3. Звіт про рух грошових коштів
12.4. Звіт про власний капітал

12.1. Бухгалтерський баланс

Нормативним документом, яким визначається зміст і форма Балансу та загальні вимоги до розкриття його статей є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.

Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до балансів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Особливості складання консолідованого балансу визначаються окремим положенням (стандартом).

Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Активи — ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Довгострокові зобов'язання — всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Пов'язані сторони — підприємства, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Зобов'язання — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до

зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

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

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Поточні зобов'язання — зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Необоротні активи — всі активи, що не є оборотними.

Оборотні активи — грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Операційний цикл — проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Для малих підприємств може передбачатися скорочена форма балансу.

Визнання статей балансу

Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Витрати на придбання та створення активу, які, відповідно до попереднього абзацу, не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

Зміст статей балансу та його форма поміщені у пункті 3.1 розділу 3 "Бухгалтерський баланс" частини 1.

Оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу в примітках до звітності здійснюються згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

12.2. Звіт про фінансові результати

Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати".

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про фінансові результати підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого звіту про фінансові результати визначаються окремим Положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період.

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Доходи — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період.

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.

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

Надзвичайна подія — подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

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.

Прибуток — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Асоційоване підприємство — підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (більше 25 відсотків) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

5. Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

6. Форма Звіту про фінансові результати є додатком до цього Положення (стандарту).

Для малих підприємств може передбачатися скорочена форма звіту про фінансові результати.

Визнання доходів і витрат

7. За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

8. За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

9. Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

10. Витрати треба негайно відображати у звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

11. Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами). Показники про непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках.

Визначення прибутку (збитку) за звітний період

12. Доходи і витрати, які відповідають критеріям, викладеним вище, наводять у Звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду (крім випадків, коли відповідні положення (стандарти) передбачають винятки з цього правила).

13. У статті **"Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)"** відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів.

14. У статті **“Податок на додану вартість”** відображається сума податку на додану вартість, яка включена до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

15. У статті **“Акцизний збір”** підприємства — платники акцизного збору відображають суму, яка врахована у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

16. Підприємства, які сплачують інші збори або податки з обороту, показують їх суму у вільному рядку звіту про фінансові результати (збори до Пенсійного фонду з торгівлі ювелірними виробами із дорогоцінних металів і каміння, надання послуг стільникового рухомого зв'язку), а також належні до сплати суми податку з реклами, збору на розвиток виноградарства, садівництва й хмелярства, рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат тощо.

17. У статті **“Інші вирахування з доходу”** відображаються надані знижки, повернення товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без непрямих податків. Зокрема, у цій статті відображають одержані підприємством від інших осіб суми доходів на користь комітента, принципала, співвиконавця, субпідрядника тощо за договорами комісії, підряду, агентськими та іншими аналогічними угодами.

18. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

19. У статті **“Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)”** показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, 16 “Витрати”, 30 “Біологічні активи”. У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у цій статті наводять виплати страхових сум та страхових відшкодувань. Підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення (формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває величину джек-поту, не забезпечену сплатою участі у лотереї.

20. Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

21. У статті **“Інші операційні доходи”** відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо.

До цієї статті також уключаються дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості біологічних активів з виділенням у вписуваному рядку 061 доходу від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

22. У статті **“Адміністративні витрати”** відображаються загальногосподарські витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

23. У статті **“Витрати на збут”** відображаються витрати підприємства, пов’язані з реалізацією продукції (товарів) — витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

24. У статті **“Інші операційні витрати”** відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні (безнадійні) борги та втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг).

У цій статті наводяться також витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, від зміни вартості біологічних активів з виділенням у рядку 091 витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності

25. Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

26. У статті **“Дохід від участі в капіталі”** відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

27. У статті **“Інші фінансові доходи”** показуються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

28. У статті **“Інші доходи”** показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

29. У статті **“Фінансові витрати”** показуються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов’язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати”.

30. У статті **“Втрати від участі в капіталі”** відображається збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких провадиться методом участі в капіталі.

31. У статті **“Інші витрати”** відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

32. Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків).

У вписуваному рядку 176 або 177 відображаються (у тому числі) відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації та визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”.

33. У статті **“Податки на прибуток”** показується сума податків на прибуток від звичайної діяльності, визначена згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”.

34. Прибуток від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податків з прибутку. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податків на прибуток.

35. У статтях **“Надзвичайні доходи”** і **“Надзвичайні витрати”** відображаються відповідно: невідшкодовані втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи і втрати від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій, наведеному у цьому Положенні (стандарті). Втрати від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих втрат. Зміст і вартісну оцінку доходів або витрат від кожної надзвичайної події треба окремо розкривати в примітках до фінансових звітів.

36. У статті **“Податки з надзвичайного прибутку”** відображається сума податків, що підлягає сплаті з прибутку від надзвичайних подій.

37. Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку.

Елементи операційних витрат

38. У розділі II Звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти в цьому розділі не наводиться.

Розрахунок показників прибутковості акцій

39. Розділ III Звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

40. У статті **“Середньорічна кількість простих акцій”** наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду.

41. У статті **“Скоригована середньорічна кількість простих акцій”** показується середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість простих акцій, що можуть бути випущені в обіг згідно з укладеними угодами (опціон, ф’ючерсний контракт тощо).

42. У статті **“Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію”** наводиться показник, який розраховується шляхом ділення суми чистого прибутку або збитку, який належить власникам простих акцій, на середньорічну кількість простих акцій.

Таблиця 12.1.

		КОДИ
Дата (рік, місяць, число)		01
Підприємство ***ВО “Росток”***	за ЄДРПОУ	***00547038***
Територія	за КОАТУУ	
Орган державного управління	за СПОДУ	
Галузь	за ЗКГНГ	
Вид економічної діяльності	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис.грн	Контрольна сума	

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

за ***12 місяців*** 20***08*** р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	***2914,1***	***1650,4***
Податок на додану вартість	015	***20,7***	***32,9***
Акцизний збір	020		
	025		
Інші вирахування з доходу	030		

Продовження табл. 12.1.

1	2	3	4
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	***2893,4***	***1617,5***
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	***1547,5***	***916,7***
Валовий:			
прибуток	050	***1345,9***	***700,8***
збиток	055		
Інші операційні доходи	060		
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності	061		
Адміністративні витрати	070	***360,1***	***149,1***
Витрати на збут	080		
Інші операційні витрати	090		
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності	091		
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100	***985,8***	***551,7***
збиток	105		
Дохід від участі в капіталі	110		
Інші фінансові доходи	120	***1,0***	***0,6***
Інші доходи	130		
Фінансові витрати	140		
Витрати від участі в капіталі	150		
Інші витрати	160		
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
прибуток	170	***986,8***	***552,3***
збиток	175		
	176		
	177		
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	***296,0***	***152,5***
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток	190	***690,8***	***399,8***
збиток	195		
Надзвичайні:			
доходи	200		
витрати	205		
Податки з надзвичайного прибутку	210		
Чистий:			
прибуток	220	***690,8***	***399,8***
збиток	225		

Продовження табл. 12.1.

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	***178,3***	***105,6***
Витрати на оплату праці	240	***968,2***	***556,9***
Відрахування на соціальні заходи	250	***346,4***	***213,9***
Амортизація	260	***146,4***	***16,5***
Інші операційні витрати	270	***268,3***	***172,9***
Разом	280	***1907,6***	***1065,8***

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Середньорічна кількість простих акцій	300		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310		
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320		
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330		
Дивіденди на одну просту акцію	340		

Керівник = ***Іваненко***

Головний бухгалтер = ***Петренко***

43. У статті **“Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію”** відображається показник, який розраховується діленням скоригованої суми чистого прибутку, який належить власникам простих акцій, на скориговану середньорічну кількість простих акцій.

44. Розрахунок середньорічної кількості акцій, чистого прибутку, який належить власникам простих акцій, та їх коригування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 24 “Прибуток на акцію”.

45. У статті **“Дивіденди на одну просту акцію”** відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди.

Типову форму “Звіт про фінансові результати” наведено у таблиці 12.1.

12.3. Звіт про рух грошових коштів

Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”.

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про рух грошових коштів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів визначаються окремим Положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

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

Група — материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

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

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

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

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

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

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

5. Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах (далі — грошові кошти) за звітний період.

6. У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

7. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми треба наводити окремо у складі відповідних видів діяльності.

8. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються.

9. Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

10. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності

12. Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на суми:

- змін запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, пов’язаної з операційною діяльністю, протягом звітного періоду;
- наведені в негрошових статтях;

– наведені в статтях, які пов'язані з рухом грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльностей.

13. У статті **"Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування"** відображається прибуток або збиток від звичайної діяльності до оподаткування за звітний період, наведений у звіті про фінансові результати.

14. У статті **"Амортизація необоротних активів"** відобра-жаються амортизаційні відрахування з матеріальних і нематеріальних необоротних активів, нараховані протягом звітного періоду.

15. У статті **"Збільшення (зменшення) забезпечень"** відображається зміна (у графі "Надходження" — збільшення, у графі "Видаток" — зменшення) у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

16. У статті **"Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць"** у графі "Надходження" відображаються збитки, у графі "Видаток" — прибутки від курсових різниць внаслідок перерахунку статті балансу "Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті".

17. У статті **"Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності"** у графі "Надходження" відображається збиток, у графі "Видаток" — прибуток від володіння (дивіденди, відсотки тощо) та реалізації фінансових інвестицій, а також від продажу основних засобів, нематеріальних активів, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності

18. У статті **"Витрати на сплату відсотків"** відображаються витрати на сплату відсотків за користування кредитами і позиками, нарахованих протягом звітного періоду.

19. У статті **"Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах"** відображається різниця між сумами грошових надходжень та сумами грошових видатків, відображених відповідно до п.13-18 цього Положення (стандарту).

20. У статті **"Зменшення (збільшення) оборотних активів"** у графі "Надходження" відображається зменшення, у графі "Видаток" — збільшення статей оборотних активів (крім статей "Грошові кошти та їх еквіваленти", "Поточні фінансові інвестиції" та інших статей неопераційних оборотних активів), що відбулись протягом звітного періоду. При цьому не враховуються зміни в складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової

діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, негрошові внески до статутного капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

21. У статті **"Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів"** у графі "Надходження" відображається зменшення, у графі "Видаток" — збільшення у складі витрат майбутніх періодів, що відбулись протягом звітного періоду.

22. У статті **"Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань"** у графі "Надходження" відображається збільшення, у графі "Видаток" — зменшення у статтях розділу балансу "Поточні зобов'язання" (крім статей "Короткострокові кредити банків", "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками", сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю). При цьому не враховуються зміни в складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

23. У статті **"Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів"** у графі "Надходження" відображається збільшення, у графі "Видаток" — зменшення у складі доходів майбутніх періодів протягом звітного періоду.

24. У статті **"Грошові кошти від операційної діяльності"** відображається різниця між сумами надходжень та видатків, відображених відповідно до п. 19-23 цього Положення (стандарту).

25. У статті **"Сплачені відсотки"** відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування кредитами і позиками.

26. У статті **"Сплачені податки на прибуток"** показується використання грошових коштів для сплати податків на прибуток за умови, що вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю.

27. У статті **"Чистий рух коштів до надзвичайних подій"** показується надходження або видаток коштів, відображених у статті "Грошові кошти від операційної діяльності", з урахуванням видатку коштів, відображених відповідно до п.25-26 цього Положення (стандарту).

28. У статті **“Рух коштів від надзвичайних подій”** відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов’язані з надзвичайними подіями в процесі операційної діяльності.

29. У статті **“Чистий рух коштів від операційної діяльності”** відображається результат руху коштів від операційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності

30. Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу “Необоротні активи” та статті “Поточні фінансові інвестиції”.

31. У статті **“Реалізація фінансових інвестицій”** відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов’язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

32. У статті **“Реалізація необоротних активів”** відображається надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

33. У статті **“Реалізація майнових комплексів”** показується надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу).

34. У статті **“Отримані відсотки”** відображаються надходження грошових коштів у вигляді відсотків за аванси грошовими коштами та позик, наданих іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою), за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо.

35. У статті **“Отримані дивіденди”** відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (крім виплат за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримаються для дилерських або торговельних цілей).

36. У статті **“Інші надходження”** показуються надходження грошових коштів від повернення авансів (крім авансів, пов’язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи), надходження грошових коштів від ф’ючерсних контрактів, форвардних контрактів, опціонів тощо (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність), та інші надходження, які не передбачені у вищезазначених статтях.

37. У статті **“Придбання фінансових інвестицій”** відображаються виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов’язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

38. У статті **“Придбання необоротних активів”** показуються виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

39. У статті **“Придбання майнових комплексів”** відображаються грошові кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу).

40. У статті **“Інші платежі”** показуються аванси (крім пов’язаних з операційною діяльністю) і позики грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати грошових коштів за ф’ючерсними контрактами, форвардними контрактами, опціонами тощо (за виключенням випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність); інші платежі, що не передбачені у вищезазначених статтях.

41. У статті **“Чистий рух коштів до надзвичайних подій”** показується різниця між сумами грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до пп. 31-40 цього Положення (стандарту).

42. У статті **“Рух коштів від надзвичайних подій”** відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов’язані з надзвичайними подіями в процесі інвестиційної діяльності.

43. У статті **“Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності”** відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності

44. Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділом "Власний капітал" та статтях, пов'язаних з фінансовою діяльністю, у розділах балансу: "Забезпечення наступних витрат і платежів", "Довгострокові зобов'язання" і "Поточні зобов'язання" ("Короткострокові кредити банків" і "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками" тощо).

45. У статті **"Надходження власного капіталу"** відображаються надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що призводять до збільшення власного капіталу.

46. У статті **"Отримані позики"** відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

47. У статті **"Інші надходження"** показуються інші надходження грошових коштів, пов'язані з фінансовою діяльністю.

48. У статті "Погашення позик" відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик.

49. У статті **"Сплачені дивіденди"** показуються суми дивідендів, сплачені грошовими коштами.

50. У статті **"Інші платежі"** показується використання грошових коштів для викуплення раніше випущених акцій підприємства, виплати грошових коштів орендодавцю для погашення заборгованості за фінансовою орендою та за іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю.

51. У статті **"Чистий рух коштів до надзвичайних подій"** показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до пп.45-50 цього Положення (стандарту).

52. У статті **"Рух коштів від надзвичайних подій"** відображаються відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі фінансової діяльності.

53. У статті **"Чистий рух коштів від фінансової діяльності"** відображається результат руху коштів від фінансової діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Таблиця 12.2.

КОДИ

Дата (рік, місяць, число)			01
Підприємство ***ВО "Росток"*** за ЄДРПОУ	***00547038***		
Територія _____ за КОАТУУ			
Орган державного управління _____ за СПОДУ			
Галузь _____ за ЗКГНГ			
Вид економічної діяльності _____ за КВЕД			
Одиниця виміру: тис. грн Контрольна сума			

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

за ***12 місяців*** 20 ***08*** р.

Форма №3 Код за ДКУД 1801004

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		Надходження	Видаток	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	***986,8***		***552,3***	
Коригування на: амортизацію необоротних активів	020	***146,4***	**X**	***16,5***	**X**
збільшення (зменшення) забезпечень	030				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050	***1,0***		***0,6***	
Витрати на сплату відсотків	060		**X**		**X**
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	***1134,2***		***569,4***	
Зменшення (збільшення): оборотних активів	080		***9,8***		
витрат майбутніх періодів	090		***1,7***	***0,5***	
Збільшення (зменшення): поточних зобов'язань	100				
доходів майбутніх періодів	110	***26,4***			***8,2***
Грошові кошти від операційної діяльності	120	***1149,1***		***561,7***	
Сплачені: відсотки	130	**X**		**X**	
податки на прибуток	140	**X**	***296,0***	**X**	***152,5***

Продовження таблиці 12.2.

1	2	3	4	5	6
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	***853,1***		***409,2***	
Рух коштів від надзвичайних подій	160				
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	***853,1***		***409,2***	
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Реалізація: фінансових інвестицій	180		**X**		**X**
необоротних активів	190		**X**		**X**
майнових комплексів	200				
Отримані:					
відсотки	210		**X**		**X**
дивіденди	220		**X**		**X**
Інші надходження	230		**X**		**X**
Придбання:					
фінансових інвестицій	240	**X**		**X**	
необоротних активів	250	**X**		**X**	
майнових комплексів	260	**X**		**X**	
Інші платежі	270	**X**	***441,7***	**X**	***220,4***
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280		***441,7***		***220,4***
Рух коштів від надзвичайних подій	290				
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300		***441,7***		***220,4***
III.Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження власного капіталу	310		**X**		**X**
Отримані позики	320		**X**		**X**
Інші надходження	330		**X**	***26,8***	**X**
Погашення позик	340	**X**		**X**	
Сплачені дивіденди	350	**X**		**X**	
Інші платежі	360	**X**		**X**	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370			***26,8***	
Рух коштів від надзвичайних подій	380				
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390			***26,8***	
Чистий рух коштів за звітний період	400	***411,4***		***215,6***	
Залишок коштів на початок року	410	***272,0***	**X**	***56,4***	**X**
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420				
Залишок коштів на кінець року	430	***683,4***	**X**	***272,0***	**X**

Керівник = ***Іваненко***

Головний бухгалтер = ***Петренко***

Зміна величини грошових коштів за звітний період

54. У статті **“Чистий рух коштів за звітний період”** показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: “Чистий рух коштів від операційної діяльності”, “Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності” та “Чистий рух коштів від фінансової діяльності”.

55. У статті **“Залишок коштів на початок року”** показується залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі.

56. У статті **“Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів”** у графі “Надходження” відображається збільшення, у графі “Видаток” зменшення залишку грошових коштів в іноземній валюті внаслідок коливань валютного курсу протягом звітного періоду.

57. У статті **“Залишок коштів на кінець року”** наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях “Залишок коштів на початок року”, “Чистий рух коштів за звітний період” та “Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів”. Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

Розкриття інформації про рух грошових коштів

58. У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

а) склад грошових коштів;

б) склад статей “Інші надходження”, “Інші платежі” та інших статей, які об’єднують декілька видів грошових потоків;

в) негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності;

г) наявність значного сальдо грошових коштів, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

59. У випадку придбання або продажу майнових комплексів протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

а) загальну вартість придбання або реалізації майнового комплексу;

б) частину загальної вартості майнового комплексу, яка, відповідно, була сплачена або отримана у формі грошових коштів;

в) суму грошових коштів у складі активів майнових комплексів, що були придбані чи реалізовані;

г) суму активів (крім грошових коштів) і зобов'язань придбаного або реалізованого майнового комплексу в розрізі окремих статей.

Типову форму "Звіт про рух грошових коштів" наведено у таблиці 12.2.

12.4. Звіт про власний капітал

Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 "Звіт про власний капітал".

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого звіту про власний капітал визначаються окремим положенням (стандартом).

4. Метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

5. Звіт про власний капітал складається за формою, наведеною в додатку до цього Положення (стандарту).

6. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

Зміст статей звіту про власний капітал

7. У статтях **"Залишок на початок року"** та **"Залишок на кінець року"** показують суми власного капіталу, наведені в балансі підприємства, відповідно, на початок і кінець звітного періоду.

8. У статтях **"Зміна облікової політики"**, **"Виправлення помилок"** та "Інші зміни" відображаються суми коригувань, передбачених Положенням (стандартом)бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

9. У статті **"Скоригований залишок на початок року"** показується залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.

10. У статтях розділу **“Переоцінка активів”** наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними положеннями (стандартами).

11. У статті **“Чистий прибуток (збиток) за звітний період”** показується сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати.

12. У статтях розділу **“Розподіл прибутку”** наводяться сума нарахованих дивідендів, дані про інший розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо.

13. У статтях розділу **“Внески учасників”** наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.

14. У статтях розділу **“Вилучення капіталу”** наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин.

15. У статтях розділу **“Інші зміни в капіталі”** наводяться дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема, списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни.

16. У статті **“Разом змін в капіталі”** наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у рядках 060-280. Залишок власного капіталу на кінець року визначається, виходячи з його скоригованого залишку на початок року (рядок 050) і підсумку змін у капіталі (рядок 290).

17. Дані в графах 3-11 наводяться у дужках, якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елементу власного капіталу.

Розкриття інформації в примітках до фінансових звітів

18. Усі підприємства розкривають у примітках до фінансових звітів призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім статутного капіталу).

19. Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

19.1. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату.

19.2. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснена передплата, у порівнянні із передбаченими величинами.

19.3. Загальну суму коштів, одержаних в ході передплати на акції, у такому розрізі:

19.3.1. Всі грошові кошти, внесені як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

19.3.2. Вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

19.3.3. Загальну суму іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку.

19.4. Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

19.4.1. Кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу.

19.4.2. Номінальна вартість акції.

19.4.3. Зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу.

19.4.4. Права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу.

19.4.5. Акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам.

19.4.6. Перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють.

19.4.7. Кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному фонді перевищують 5%.

19.4.8. Акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, з указанням їх термінів і сум.

19.5. Накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями.

19.6. Суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

20. Всі інші підприємства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

20.1. Розподіл часток статутного капіталу між власниками.

20.2. Права, привілеї або обмеження щодо цих часток.

20.3. Зміни у складі часток власників у статутному капіталі.

Типову форму "Звіт про власний капітал" наведено у таблиці 12.3.

Таблиця 12.3.

КОДИ

Дата (рік, місяць, число)			01
Підприємство ***ВО "Росток"*** за ЄДРПОУ	***00547038***		
Територія _____ за КОАТУУ			
Орган державного управління _____ за СПОДУ			
Галузь _____ за ЗКГНГ			
Вид економічної діяльності _____ за КВЕД			
Одиниця виміру: тис. грн Контрольна сума			

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

за ***12 місяців*** 20 ***08*** р.

Форма №4 Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код	Статутний капітал	Пайовий капітал	Додатковий вкладений капітал	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Залишок на початок року	010	***100,6***		***2285,7***	***3,5***		***276,6***			***2666,4***
Коригування: Зміна облікової політики	020									
Виправлення помилок	030									
Інші зміни	040									
Скоригований залишок на початок року	050	***100,6***		***2285,7***	***3,5***		***276,6***			***2666,4***
Переоцінка активів:										
Дооцінка основних засобів	060									
Уцінка основних засобів	070			***-13,3***						***-13,3***
Дооцінка незавершеного будівництва	080									
Уцінка незавершеного будівництва	090									
Дооцінка нематеріальних активів	100									

Продовження таблиці 12.3.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Уцінка нематеріальних активів	110									
	120	***5,8***								***5,8***
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130						***690,8***			***690,8***
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140									
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150						***-74,4***			***-74,4***
Відрахування до резервного капіталу	160									
	170									
Внески учасників: Внески до капіталу	180									
Погашення заборгованості з капіталу	190									
	200									
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	210									
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220									
Анулювання викуплених акцій (часток)	230									
Вилучення частки в капіталі	240									
Зменшення номінальної вартості	250									
Інші зміни в капіталі: Списання невідшкодованих збитків	260									
Безкоштовно отримані активи	270									
	280									
Разом змін в капіталі	290	***5,8***		***-13,3***			***616,4***			***608,9***
Залишок на кінець року	300	***106,4***		***2272,4***	***3,5***		***893,0***			***3275,3***

Керівник = ***Іваненко***

Головний бухгалтер = ***Петренко***

Додаток А1.

ВІДОМІСТЬ 1-М

за ***Січень*** 20***08*** р.

Розділ І. Облік готівки і грошових документів (рахунок 30)

№ з/п	Дата звіту касира	Зміст операції	В дебет рахунку з кредиту рахунку						З кредиту рахунків в дебет рахунків							
			30 Каса	31 Рахунки в банках	37 Розрахунки з різними дебіторами	14,15,18,40, 47,55,66,68, 69,70		Усього за дебетом	30 Каса	31 Рахунки в банках	37 Розрахунки з різними дебіторами	64 Розрахунки за податками й платежами	66 Розрахунки за виплатами працівникам	14,15,35, 39,40, 47,55,68, 69,70,84, 85		Усього за кредитом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
		Сальдо														
		почат.						***200***								
*	****	*******	***	****	******	***	***	******	****	******	******	******	******	**	*	****
	5.01			***12000***	***350***			***12350***		***3500***	***250***		***8500***			***12250***
	14.01				***62***			***62***								
*	****	*******	***	****	******	***	***	******	****	******	******	******	******	**	*	****
		Разом		***12000***	***412***			***12412***		***3500***	***250***		***8500***			***12250***
*	****	*******	***	****	******	***	***	******	****	******	******	******	******	**	*	****
		Сальдо														
		кінцеве						***362***								

Продовження дод. А1.

Сторінка 2 Відомості 1 - М

Розділ ІІ. Облік грошових коштів та їх еквівалентів (рахунок 31)

№ з/п	Дата виписки банку	Зміст операції	В дебет рахунку з кредиту рахунку							З кредиту рахунків в дебет рахунків							
			30 Каса	31 Рахунки в банках	37 Розрахунки з різними дебіторами	70 Доходи від реалізації	14,15,18,35,40 47,55,64,66,68, 69		Усього за дебетом	30 Каса	31 Рахунки в банках	37 Розрахунки з різними дебіторами	64 Розрахунки за податками й платежами	66 Розрахунки за виплатами працівникам	14,15,18,35, 39,40,47,55, 65,68,69		Усього за кредитом
							60 Короткострокові позики								63 Розрахунки з постачальниками та підрядниками		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
		Сальдо															
		почат.							***193000***								
*	***	*******	***	****	****	****	****	***	****	****	****	****	****	****	****	**	***
	5.01		***3500***			***24000***			***27500***	***12000***					***25200***		***37200***
	10.01					***36000***			***36000***						***16800***		***16800***
	15.01						***30000***		***30000***								
*	***	*******	***	****	****	****	****	***	****	****	****	****	****	****	****	**	***
		Разом	***3500***			***60000***	***30000***		***93500***	***12000***					***42000***		***54000***
*	***	*******	***	****	****	****	****	***	****	****	****	****	****	****	****	**	***
		Сальдо															
		кінцеве							***232500***								

Додаток А2.

ВІДОМІСТЬ 2-М

за ***Січень*** 20***08*** р.

Облік запасів

За рахунками 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28

№ з/п	Номенклатурний номер	Номер документа	Найменування запасів	Одиниця виміру	Ціна (придбання, фактична собівартість)	Сальдо на початок місяця		Усього за дебетом			З кредиту рахунку в дебет рахунків					Сальдо на кінець місяця	
						Кількість	Сума	Кількість	Кореспондуючий рахунок	Сума	26 Готова продукція	15,20,23,39,40, 47,79,84,85		Усього за кредитом		Кількість	Сума
												23	*79*	Кількість	Сума		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	***20101***		***Тирсоплити***	***шт***	***100***	***40***	***4000***	***100***	***63***	***10000***		***4000***		***40***	***4000***	***100***	***10000***
2	***20102***		***Дошка дубова***	***шт***	***35***	***200***	***7000***	***600***	***63***	***21000***		***7000***		***200***	***7000***	***600***	***21000***
3	***20103***		***Брус дубовий***	***шт***	***20***	***450***	***9000***	***200***	***63***	***4000***		***9000***		***450***	***9000***	***200***	***4000***
4	***20104***		***Фанера***	***лист***	***50***	***-***	***-***	***100***	***63***	***5000***		***-***		***-***	***-***	***100***	***5000***
			Разом	***-***	***-***	***-***	***20000***	***-***	***-***	***40000***		***20000***		***-***	***20000***	***-***	***40000***
*	**	**	**********	****	*****	***	****	***	****	****	***	****	****	***	****	***	****
1	***2601***		***Столи***	***шт***	***80***	***300***	***24000***	***125***	***23***	***10000***			***16000***	***200***	***16000***	***225***	***18000***
2	***2602***		***Шафи***	***шт***	***110***	***100***	***11000***	***90***	***23***	***9900***			***8800***	***80***	***8800***	***110***	***12100***
			Разом	***-***	***-***	***-***	***35000***	***-***	***-***	***19900***			***24800***	***-***	***24800***	***-***	***30100***

Додаток А3.

ВІДОМІСТЬ 3-М

за ***Січень*** 20***08*** р.

Розділ І. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками й платежами, облік довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів

За рахунками 34, 36, 37, 50, 55,60, 62, 63, 64, 65, 67, 68 і 69

№ запису	№ документа	Показники	Сальдо на початок місяця		Усього за дебетом		З кредиту рахунків в дебет рахунків											Сальдо на кінець місяця	
			Дебет	Кредит	Кореспрахунок	Сума	*15*	*20*	*23*	*30*	*31*	*66*	*70*	*79*	*92*	*64*	Усього за кредитом	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1		*372 Степаненко Т.Т.*	*500*	-		-				*62*					*438*		*500*	-	-
2		*372 Іваненко В.М.*	*200*	-		-				*50*					*150*		*200*	-	-
3		*372 Петренко М.П.*	-	-	*30*	*250*											-	*250*	-
4		*377 Жук В.М.*	*2300*	-		-				*300*							*300*	*2000*	-
X		*37 Разом*	*3000*	-		*250*				*412*					*588*		*1000*	*2250*	-
X		*60 Коротк.позики*	-	*70000*		-					*30000*						*30000*	-	*100000*
1		*64 Утрим.із з/пл.*	-	-		-						*2168*					*2168*	-	*2168*
2		*64 Подат. на приб.*	-	-		-								*4203*			*4203*	-	*4203*
3		*64 ПДВ*	-	-	*63*	*20000*							*10000*				*10000*	*10000*	-
X		*64 Разом*	-	-		*20000*						*2168*	*10000*	*4203*			*16371*	*10000*	*6371*
1		*65 Пенсійний фонд*	-	-		-			*3200*			*344*			*2304*		*5848*	-	*5848*
2		*65 Соц. страхуван.*	-	-		-			*290*			*86*			*209*		*585*	-	*585*
3		*65 Фонд. зайнят.*	-	-		-			*190*			*86*			*137*		*413*	-	*413*
X		*65 Разом*	-	-		-			*3680*			*516*			*2650*		*6846*	-	*6846*
1	*470*	*63 Завод Проммаш*	*7000*	-		-											-	*7000*	-
2	*685*	*63 Промсервіс*	-	*12000*		-											-	-	*12000*
	710		-	-	*31*	*25200*		*21000*								*4200*	*25200*	-	-
3	*275*	*63 Лісопостач*	-	-	*31*	*16800*		*14000*								*2800*	*16800*	-	-
4	*170*	*63 Дніпр.дер.комб.*	-	-		-		*5000*								*1000*	*6000*	-	*6000*
5	*780*	*63 Запорізьк.завод*	-	-		-	*60000*									*12000*	*72000*	-	*72000*
X		*63 Разом*	*7000*	*12000*		*42000*	*60000*	*40000*								*20000*	*120000*	*7000*	*90000*

Продовження дод. А3.

Сторінка 2 Відомості 3-М

Розділ ІІ. Облік розрахунків з оплати праці (рахунок 66)

№ з/п	Прізвище, ім'я, по-батькові	Залишок невиплаченої заробітньої плати на початок місяця (кредит)	З кредиту рахунку 66 в дебет рахунків (15,23,30,31,39,47,64,84,85)			В дебет рахунку 66 з кредиту рахунків (31,37,64,65,66,68,70)							Залишок невиплаченої заробітньої плати на кінець місяця (кредит)
						30 Каса		64 Розрахунки за податками й платежами	65 Пенсійний фонд	65 Соціальне страхування	65 Фонд зайнятості	Разом за дебетом рахунку	
			92 Адміністративні витрати	23 Виробництво	Разом за кредитом рахунку	Видано аванс	Сплачено заборгованість						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Апарат управління													
1	*Іваненко В.М.*	*1200,00*	*2000,00*		*2000,00*		*1200,00*	*252,00*	*40,00*	*10,00*	*10,00*	*312,00*	*1688,00*
2	*Петренко М.П.*	*1000,00*	*1800,00*		*1800,00*		*1000,00*	*227,00*	*36,00*	*9,00*	*9,00*	*281,00*	*1519,00*
3	*Сидоренко М.К.*	*800,00*	*800,00*		*800,00*		*800,00*	*101,00*	*16,00*	*4,00*	*4,00*	*125,00*	*675,00*
4	*Жук В.І.*	*700,00*	*800,00*		*800,00*		-	*101.00*	*16,00*	*4,00*	*4,00*	*125,00*	*675,00*
5	*Степаненко Т.Т.*	*1000,00*	*1800,00*		*1800,00*		-	*227,00*	*36,00*	*9,00*	*9,00*	*281,00*	*1519,00*
	Разом	-	*7200,00*		-			-	-	-	-	-	-
Цех № 1													
1	*Тимчук Г.А.*	*950,00*		*1800,00*	*1800,00*		*950,00*	*227,00*	*36,00*	*9,00*	*9,00*	*281,00*	*1519,00*
2	*Буряк В.Г.*	*1000,00*		*1450,00*	*1450,00*		*1000,00*	*183,00*	*29,00*	*7,25*	*7,25*	*226,50*	*1223,50*
3	*Рябенко П.І.*	*840,00*		*1450,00*	*1450,00*		*840,00*	*183,00*	*29,00*	*7,25*	*7,25*	*226,50*	*1223,50*
	Разом	-		*4700,00*	-			-	-	-	-	-	-
Цех № 2													
1	*Ткаченко В.П.*	*970,00*		*1800,00*	*1800,00*		*970,00*	*227,00*	*36,00*	*9,00*	*9,00*	*281,00*	*1519,00*
2	*Трохимов С.М.*	*900,00*		*1750,00*	*1750,00*		*900,00*	*220,00*	*35,00*	*8,75*	*8,75*	*272,50*	*1477,50*
3	*Шотренко Г.О.*	*840,00*		*1750,00*	*1750,00*		*840,00*	*220,00*	*35,00*	*8,75*	*8,75*	*272,50*	*1477,50*
	Разом	-		*5300,00*	-			-	-	-	-	-	-
	Всього	*10200,00*	*7200,00*	*10000,00*	*17200,00*		*8500,00*	*2168,00*	*344,00*	*86,00*	*86,00*	*2684,00*	*14516,00*

Додаток А4.

ВІДОМІСТЬ 4-М

за ***Січень*** 20***08*** р.

Розділ І. Облік необоротних активів і зносу (рахунки 10 і 13)

Рахунок 10 "Основні засоби"											Рахунок 13 "Знос необоротних активів"						
№ з/п	Об'єкт основних засобів (нематеріальних активів), коротка характеристика об'єкта	Залишок на початок місяця (первісна, переоцінена вартість), у тому числі сума переоцінки	За дебетом рахунку 10			З кредиту рахунку 10 в дебет рахунків				Залишок на кінець місяця (первісна, переоцінена вартість), у тому числі сума переоцінки	Залишок на початок місяця	З кредиту рахунків 13 в дебет рахунків 10, 13,23,39,84,85,92			Дебет Рахунку 13		Залишок на кінець місяця
			Дата, номер документа	Кореспондуючий рахунок	Сума	Дата, номер документа, причина вибуття	10,13,40,85		Усього за кредитом			*23*	*92*	Усього за кредитом	Кореспондуючий рахунок	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Апарат управління																	
1	***Будівля офісу***	***40000***								***49000***	***4000***		***240***	***240***			***4240***
2	***ГАЗ - 3110***	***20000***								***20000***	***6500***		***450***	***450***			***6950***
3	***Будівля складу***	***15000***								***15000***	***1500***		***90***	***90***			***1590***
	Разом	***75000***								***75000***	***12000***		***780***	***780***			***12780***
Цех № 1 (виробництво столів)																	
1	***Будівля цеху***	***30000***								***30000***	***2000***	***187***		***187***			***2187***
2	***Станок шліфувальний***	***15000***								***15000***	***1500***	***450***		***450***			***1950***
3	***Деревообробний верстат***	-	***№1,14.01***	***15***	***60000***					***60000***	-	-		-			-
	Разом	***45000***			***60000***					***105000***	***3500***	***637***		***637***			***4137***
Цех № 2 (виробництво шаф)																	
1	***Будівля цеху***	***20000***								***20000***	***2500***	***117***		***117***			***2617***
2	***Монтажний верстак***	***5000***								***5000***	***750***	***85***		***85***			***835***
3	***Станок універсальний***	***5000***								***5000***	***1250***	***125***		***125***			***1375***
	Разом	***30000***								***30000***	***4500***	***327***		***327***			***4827***
	Всього	***150000***			***60000***					***210000***	***20000***	***964***	***780***	***1744***			***21744***

Продовження дод. А4.

Сторінка 2 Відомості 4-М

Розділ II. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів

За рахунками 14, 15, 18 і 35

№ запи-су	Зміст	Сальдо на початок місяця	За дебетом рахунку		З кредиту рахунків в дебет рахунків					Усього за креди-том	Сальдо на кінець місяця
			Кореспон-дуючий рахунок	Сума	10 Основні засоби	14, 15, 18, 30, 31, 37, 40, 47, 55, 64, 68			85 Інші витрати		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	***Рах.152 Придбання основних засобів***	**-**	***63***	***60000***	***60000***					***60000***	**-**

Додаток А5.

ВІДОМІСТЬ 5-М

за ***Січень*** 20***08*** р.

Розділ І. Облік витрат (рахунки 84, 85)

№ з/п	Показники	В дебет рахунків 84, 85 з кредиту рахунків									Усього за дебетом	З кредиту рахунку 84 в дебет рахунків			З кредиту рахунку 85 в дебет рахунку 79	Усього витрат з початку року
		13 Знос необоротних активів	20 Виробничі запаси		37 Розрахунки з різними дебіторами	64 Розрахунки за податками й платежами	66 Розрахунки з оплати праці	68 Розрахунки за іншими операціями	10, 14, 15, 18, 23, 26, 30, 31, 35, 39, 47, 55, 84			23 Виробництво	79 Фінансові результати	84 Витрати операційної діяльності		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	Матеріальні витрати															
1.1	Витрати сировини й матеріалів															
1.2	Витрати палива й енергії															
1.3	Витрати будівельних матеріалів															
1.4	Витрати напівфабрикатів															
1.5	Інші матеріальні витрати															
1.6																
1.7	Усього													( )		
2	Витрати на оплату праці															
2.1	Виплати за окладами й тарифами															
2.2	Премії та заохочення															
2.3	Компенсаційні виплати															
2.4	Оплата відпусток															
2.5	Інші витрати на оплату праці															
2.6	Усього													( )		
3	Відрахування на соціальні заходи															
3.1	Відрахування на пенсійне забезпечення															
3.2	Відрахування на соціальне страхування															
3.3	Страхування на випадок безробіття															
3.4	Відрахування на індивід. страхування															
3.5	Усього													( )		

Продовження дод. А5.

Розділ І. Сторінка 1 (продовження) Відомості 5-М

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
4	Амортизація															
4.1	Амортизація основних засобів															
4.2	Амортизація інших необоротних матеріальних активів															
4.3	Амортизація нематеріальних активів															
4.4	Усього													( )		
5	Інші операційні витрати															
5.1	Витрати на відрядження															
5.2	Витрати на послуги зв'язку															
5.3																
5.4																
5.5																
5.6																
5.7	Усього													( )		
6	Усього за рахунком 84													( )		
7	Інші затрати															
7.1	Податок на прибуток															
7.2	Надзвичайні витрати															
7.3	Фінансові витрати															
7.4	Інші витрати															
8	Разом за рахунком 85															

Продовження дод. А5.

Сторінка 2 Відомості 5-М

Розділ II. Облік витрат на виробництво (рахунок 23)

№ з/п	Вид продукції, робіт, послуг	Залишок незавершеного виробництва на початок місяця	В дебет рахунку 23 з кредиту рахунків						З кредиту рахунку 23 в дебет рахунків				Залишок незавершеного виробництва на кінець місяця
									15, 20, 23, 26,79,85				
			20 Матеріали	66 Розрахунки з оплати праці	65 Розрахунки за страхуванням	13 Знос необоротних активів	37 Витрати на відрядження	Усього за дебетом		26 Готова продукція	79 Фінансові результати	Усього за кредитом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	***Рах.23***												
	Цех №1												
	(Столи)	***-***	***10000***	***4700***	***1730***	***637***	***-***	***17067***		***10000***		***10000***	***7067***
2	***Рах.23***												
	Цех №2												
	(Шафи)	***-***	***10000***	***5300***	***1950***	***327***	***-***	***17577***		***9900***		***9900***	***7677***
	Разом		***20000***	***10000***	***3680***	***964***	***-***	***34644***		***19900***		***19900***	***14744***
*	***	***	***	***	***	***	***	***	*	***	***	******	***
3	***Рах.92***												
	Адміністр.												
	витрати	***-***	***-***	***7200***	***2650***	***780***	***588***	***11218***			***11218***	***11218***	***-***

Продовження дод. А5.

Сторінка 3 Відомості 5-М

Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів (рахунки 44, 70, 71,72,73,74,75 ,76 і 79)

№ з/п	Показники	Сальдо		Усього за дебетом	З кредиту рахунків 44, 70, 79 в дебет рахунків							Усього за кредитом	Сальдо		Усього доходу з початку року
		Дебет	Кредит		30 Каса	31 Розрахунки в банках	37 Розрахунки з різними дебіторами	40 Власний капітал	70 Доходи	10,13,14,15, 18,20,23,26, 35 44,47,55,64, 66,68,69,79	***79***		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Усього доходів від реалізації продукції, робіт, послуг:														
1.1	***Столи дубові***					***36000***						***36000***			
1.2	***Шафи дубові***					***24000***						***24000***			
1.3															
1.4	Вирахування з доходу														( )
2	Усього інших операційних доходів:														
2.1															
2.2															
2.3															
2.4															
2.5															
3	Усього інших звичайних доходів:														
3.1															
3.2															
3.3															
3.4															
3.5															
3.6															
3.7															
4	Усього надзвичайних доходів:														
4.1															
4.2															
5	Усього за рахунком 70 "Доходи" (сума рядків 1-4)	-	-	***60000***		***60000***						***60000***	-	-	
6	79 Фінансові результати	-	-	***50000***					***50000***			***50000***	-	-	
7	44 Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)		***151000***	-						***9787***		***9787***	-	***160787***	

Продовження дод. А5.

Сторінка 4 Відомості 5-М

Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечення майбутніх витрат і платежів

За рахунками № 39, 40, 41, 42, 43, 45, 46, 47

№ з/п	Підстава, операція, дата	Сальдо		Усього за кредитом		З кредиту рахунку в дебет рахунків 10,13,14,15,20,26,30,31,35,37,39,40,47,55,64,66,68,84,85								Сальдо	
		Дебет	Кредет	Кореспондуючий рахунок	Сума								Усього за кредитом	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	***Рах. 40***														
	Статутний														
	капітал		***145000***		-								-		***145000***

Додаток А6.

Оборотно-сальдова відомість

за ***Січень*** 20***08*** р.

Дебет	Сальдо на початок місяця		З кредиту рахунків згідно з відомостями									
			1 - М		2 - М		3 - М					
	Дебет	Кредит	*30*	*31*	*20*	*26*	*37*	*60*	*63*	*64*	*65*	*66*
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
10	***150000***	***-***										
13	***-***	***20000***										
15	***-***	***-***							***60000***			
20	***20000***	***-***							***40000***			
23	***-***	***-***			***20000***						***3680***	***10000***
26	***35000***	***-***										
30	***200***	***-***		***12000***			***412***					
31	***193000***	***-***	***3500***					***30000***				
37	***3000***	***-***	***250***									
40	***-***	***145000***										
44	***-***	***151000***										
60	***-***	***70000***										
63	***7000***	***12000***		***42000***								
64	***-***	***-***							***20000***			
65	***-***	***-***										
66	***-***	***10200***	***8500***							***2168***	***516***	
70	***-***	***-***								***10000***		
79	***-***	***-***				***24800***				***4195***		
92	***-***	***-***					***588***				***2650***	***7200***
Усього оборотів за кредитом рахунків	***388200***	***388200***	***12250***	***54000***	***20000***	***24800***	***1000***	***30000***	***120000***	***16363***	***6846***	***17200***

Продовження дод. А6.

Оборотно-сальдова відомість

за ***Січень*** 20***08*** р.

Дебет	З кредиту рахунків згідно з відомостями									Усього оборотів за дебетом рахунків	Сальдо на кінець місяця	
	4 - М			5 - М								
	10	***13***	***15***	***23***	***40***	***44***	***70***	***79***	***92***		Дебет	Кредит
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
10			***60000***							***60000***	***210000***	-
13										-	-	***21744***
15										***60000***	-	-
20										***40000***	***40000***	-
23		***964***								***34644***	***14744***	-
26				***19900***						***19900***	***30100***	-
30										***12412***	***362***	-
31							***60000***			***93500***	***232500***	-
37										***250***	***2250***	-
40										-	-	***145000***
44										-	-	***160787***
60										-	-	***100000***
63										***42000***	***7000***	***90000***
64										***20000***	***10000***	***6363***
65										-	-	***6846***
66										***11184***	-	***16216***
70								***50000***		***60000***	-	-
79						***9787***			***11218***	***50000***	-	-
92		***780***								***11218***	-	-
Усього оборотів за кредитом рахунків	***-***	***1744***	***60000***	***19900***	***-***	***9787***	***60000***	***50000***	***11218***	***515108***	***525212***	***525212***

ДОДАТКИ

Додаток Б 1

ТИПОВИЙ ДОГОВІР
про повну індивідуальну матеріальну відповідальність

У відповідності із статтею 135-1 Кодексу законів про працю України, письмові договори про повну матеріальну відповідальність можуть бути укладені підприємством, установою, організацією з робітниками (які досягли 18-річного віку), що займають посади та виконуючими роботи, безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей, якщо посади, займані працівниками, або виконувані ними роботи, передбачені спеціальним переліком, затвердженим у встановленому порядку.

З метою забезпечення збереження матеріальних цінностей, які належать ***Виробничому об'єднанню "Росток",***
найменування підприємства, установи, організації

директор Іваненко Валентин Миколайович
посада, прізвище, ім'я, по батькові керівника

або замісника керівника підприємства, установи, організації

що йменується надалі "адміністрація", яка виступає від імені підприємства, установи, організації, з однієї сторони, і працівник ***складу № 3***
цех (відділу, дільниці, секції, складу та ін.)

Жук Віктор Іванович
прізвище, ім'я, по батькові

що йменується надалі "працівник", з іншої сторони, уклали даний договір про нищенаведене:

1. Працівник, який займає посаду ***завідуючого складом*** або виконуючий роботу ***комірника***
(найменування роботи)

яка безпосередньо пов'язана ***із збереженням, оприбуткуванням та***
із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва

відпуском переданих йому цінностей
переданих йому цінностей

приймає на себе повну матеріальну відповідальність за забезпечення схоронності довірених йому підприємством, установою, організацією матеріальних цінностей, і в зв'язку з викладеним зобов'язується:

а) дбайливо відноситись до переданих йому для зберігання або з іншою метою матеріальних цінностей підприємства, установи, організації і приймати заходи по запобіганню збитків;

б) своєчасно сповіщати адміністрацію підприємства, установи,

організації про всі обставини, що загрожують забезпеченню збереження довірених йому матеріальних цінностей;

в) вести облік, складати та представляти у встановленому порядку товарно-грошові та інші звіти про рух та залишки довірених йому матеріальних цінностей;

г) приймати участь в інвентаризації довірених йому матеріальних цінностей.

2. Адміністрація зобов'язується:

а) створювати працівникові умови, необхідні для нормальної роботи та забезпечення повного збереження довірених йому матеріальних цінностей;

б) ознайомити працівника з діючим законодавством про матеріальну відповідальність працівників та службовців за збиток, заподіяний підприємству, організації, установи, а також з відповідними інструкціями, нормативами та правилами зберігання, приймання, обробки, продажу (відпустку), перевезення або застосування у процесі виробництва переданих йому матеріальних цінностей;

в) проводити у встановленому порядку інвентаризацію матеріальних цінностей.

3. У випадку незабезпечення з вини робітника збереження довірених йому матеріальних цінностей визначення розміру збитку, заподіяного підприємству, установі, організації, та його відшкодування виконуються у відповідності до діючого законодавства.

4. Працівник не несе матеріальної відповідальності, якщо збиток заподіяний не з його вини.

5. Дія даного договору розповсюджується на весь час роботи з довіреними працівникові матеріальними цінностями підприємства, установи, організації.

6. Даний договір складений у двох примірниках: перший знаходиться у адміністрації, другий – у працівника.

Адреси сторін договору:

адміністрації
м. Київ, вул. Ростова, 9

працівника
м. Київ, вул. Лугова, 7

Дата підписання договору
17.04.2008 р.

Підписи сторін договору:

адміністрації
= Іваненко

працівника
= Жук

Місце печатки

Виробниче об'єднання РОСТОК

ДОДАТКИ

Додаток Б 2

ТИПОВИЙ ДОГОВІР
про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність

ВО "Росток" " ***3*** " ***червня*** 200***8*** р.
(місце укладання договору)

Відповідно до статті 135-2 Кодексу законів про працю України та на підставі наказу від ***10.01.2008 р.*** N ***5*** про встановлення колективної (бригадної) матеріальної відповідальності, погодженого з профспілковим комітетом або іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом, з метою забезпечення зберігання матеріальних цінностей підприємство, установа, організація

Виробниче обєднання "Росток"
(найменування підприємства, установи, організації)
в особі керівника підприємства, установи, організації

Іваненка Володимира Миколайовича
(прізвище, ім'я та по батькові)
(іменований далі власник), з одного боку, і члени колективу (бригади) ***Цеху №1 (виробництво столів)***
(найменування цеху, відділу, відділення, ферми,
дільниці, секції, складу тощо),
(іменований далі колектив (бригада) в особі керівника колективу(бригадира) ***Тимчука Г.А. Зав. цехом***
(прізвище, ім'я та по батькові, посада)
з другого боку, уклали цей договір про те, що колектив (бригада) бере на себе колективну (бригадну) матеріальну відповідальність за забезпечення зберігання майна та інших цінностей, переданих йому для ***виробництва столів***
(найменування виду робіт)
а власник зобов'язується створити колективу (бригаді) умови, необхідні для належного виконання прийнятих за договором зобов'язань.

І. Загальні положення

1. Комплектування створюваного колективу (бригади) здійснюється на основі принципу добровільності. Зарахування в бригаду нових працівників проводиться за згодою колективу (бри-

гади).

2. Рішення власника про встановлення колективної (бригадної) матеріальної відповідальності оформляється наказом за погодженням з профспілковим комітетом підприємства, установи, організації або іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом.

3. Керівництво колективом (бригадою) здійснюється керівником (бригадиром), який обирається на зборах колективу (бригади) або призначається власником згідно зі статутом підприємства.

При тимчасовій відсутності керівника (бригадира) керівництво колективом (бригадою) здійснюється іншим його (її) членом, який призначається власником за погодженням з членами колективу (бригади).

4. При вибутті зі складу колективу (бригади) окремих працівників або прийнятті до колективу нових працівників про це видається наказ і проти підпису вибулого члена бригади (колективу) в договорі зазначається дата і номер наказу про його вибуття, а прийнятий до бригади працівник підписує договір про колективну матеріальну відповідальність і вказує дату вступу до колективу (бригади).

5. У разі зміни керівника колективу (бригадира) чи при вибутті з колективу (бригади) більше половини первісного складу договір повинен бути переукладений.

6. У випадку відмови працівника від укладення договору про колективну (бригадну) відповідальність власник за згодою працівника може перевести його на іншу роботу, а при відмові працівника від іншої роботи або її відсутності - звільнити його з роботи з підстав, передбачених законодавством про працю.

II. Права і обов'язки членів колективу (бригади) та власника

7. Члени колективу (бригади) мають право:

а) брати участь у прийманні цінностей і здійснювати взаємний контроль за зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва цінностей;

б) брати участь в інвентаризації цінностей, переданих колективу (бригаді);

в) ознайомлюватися зі звітами про рух і залишки цінностей,

переданих колективу (бригаді);

г) у разі необхідності вимагати від власника проведення інвентаризації переданих колективу (бригаді) цінностей;

д) порушувати перед власником обгрунтоване клопотання про виведення членів зі складу колективу (бригади), у тому числі керівника колективу (бригадира), які не можуть забезпечити зберігання цінностей.

8. Члени колективу (бригади) зобов'язані:

а) дбайливо ставитись до цінностей і вживати заходів до запобігання шкоди;

б) в установленому порядку вести облік, складати і своєчасно подавати звіти про рух та залишки цінностей;

в) своєчасно інформувати власника про всі обставини, які загрожують зберіганню цінностей.

9. Власник зобов'язаний:

а) створювати колективу (бригаді) умови, необхідні для нормальної роботи і забезпечення повного збереження дорученого їм майна;

б) своєчасно вживати заходів до виявлення і усунення причин, які перешкоджають забезпеченню колективом (бригадою) зберігання цінностей, виявляти конкретних осіб, винних у заподіяній шкоді, і притягати їх до визначеної законодавством відповідальності;

в) ознайомлювати колектив (бригаду) з чинним законодавством про матеріальну відповідальність працівників за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації, а також з чинними інструкціями і правилами прийому, зберігання, обробки, продажу (відпуску), перевезення чи застосування у процесі виробництва цінностей та їх обліку;

г) забезпечувати колективу (бригаді) умови, необхідні для своєчасного обліку та звітності про рух і залишки переданих йому цінностей;

д) розглядати разом з профспілковим комітетом підприємства, установи, організації або іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом питання про обгрунтованість вимог членів колективу (бригади) щодо проведення інвентаризації цінностей;

е) розглядати разом з профспілковим комітетом підприємства, установи, організації або іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом пропозиції колективу (брига-

ди) про виведення працівника зі складу бригади в його присутності і вирішувати питання про його подальшу роботу відповідно до чинного законодавства;

ж) розглядати повідомлення членів колективу (бригади) про обставини, що загрожують зберіганню цінностей, і вживати заходів до усунення цих обставин;

з) погоджувати з членами колективу (бригади) хто з його членів виконує функції керівника колективу (бригади) при роботі у відсутності останнього.

III. Порядок ведення обліку і звітності

10. Прийом цінностей, ведення обліку і подання звітності про рух цінностей здійснюється в установленому порядку керівником колективу (бригадиром), а при тимчасовій відсутності останнього — членом колективу (бригади), визначеним власником.

Планові інвентаризації проводяться у строки, встановлені діючими правилами. Позапланові інвентаризації проводяться при зміні керівника колективу (бригадира), коли з колективу (бригади) вибуває більше 50 відсотків його членів, а також на вимогу одного або кількох членів колективу (бригади).

11. Звіти про рух і залишки цінностей підписуються керівником колективу (бригадиром) та одним з його членів. Зміст звіту доводиться до всіх членів колективу (бригади).

IV. Відшкодування шкоди

12. Підставою для притягнення членів колективу (бригади) до матеріальної відповідальності є матеріальна шкода, заподіяна розкраданням, нестачею, умисним знищенням або зіпсуттям матеріальних цінностей, а також їх знищенням або зіпсуттям через недбалість, що підтверджується інвентаризаційними документами.

13. Притягання колективу (бригади) до матеріальної відповідальності проводиться власником після ретельної перевірки причин утворення шкоди, з урахуванням письмових пояснень, поданих членами колективу (бригади), а у разі необхідності, також висновків спеціалістів.

14. Члени колективу (бригади) звільняються від відшкодування шкоди:

а) якщо буде встановлено, що шкода заподіяна не з їх вини;

б) якщо будуть встановлені конкретні винуватці заподіяної шкоди серед членів його колективу (бригади).

15. Розмір шкоди, заподіяної колективом (бригадою) підприємству, установі, організації визначається відповідно до статті 135-3 Кодексу законів про працю України.

Порядок відшкодування шкоди регулюється законодавством України.

16. Заподіяна колективом (бригадою) шкода підприємству, установі, організації, яка підлягає відшкодуванню, розподіляється між членами цього колективу (бригади) пропорційно місячній тарифній ставці (посадовому окладу) і фактично відпрацьованому часу за період від останньої інвентаризації до дня виявлення шкоди.

Договір набирає чинності з ***3 червня 2008 р.***
і діє протягом всього періоду роботи колективу (бригади) з цінностями, переданими йому цим підприємством, установою, організацією.

Договір укладено у двох примірниках, перший з яких зберігається у власника, другий — у керівника колективу (бригадира).

Підписи:
Власник
Директор Іваненко Володимир Миколайович = ***Іваненко***
(посада, прізвище, ім'я, по батькові, підпис)

Керівник колективу (бригади)
Тимчук Григорій Андрійович = ***Тимчук***
(посада, прізвище, ім'я та по батькові, підпис)

Члени колективу (бригади)
Степаненко Петро Петрович = ***Степаненко***
(посада, прізвище, ім'я та по батькові, підпис)

Члени колективу (бригади)
Петрук Антон Степанович = ***Петрук***
(посада, прізвище, ім'я та по батькові, підпис)

М.П. Виробниче об'єднання РОСТОК

" ***3*** " ***червня*** 200***8*** р.

Додаток Б3

ВО “Росток”
підприємство, організація
Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ ***00547038***

Типова форма № М-7
Затверджена наказом Мінстату України
від 21.06.1996 р. № 193

Код за УКУД

Затверджую
Керівник підприємства
=Іваненко ***Іваненко Валентин Миколайович***
підпис прізвище, ім’я, по батькові
“***19***” ***лютого*** 200***8*** р.

АКТ № 5
ПРО ПРИЙМАННЯ МАТЕРІАЛІВ

Номер документа	Дата складання
	19.02.2008 р.

Місце складання акта ***ВО “Росток” склад № 2***
Початок прийняття ***12*** год. ***00*** хв
Закінчення прийняття ***12*** год. ***30*** хв.
Прийнято та оглянуто вантаж, що прибув за рахунком № ***710*** 200***8*** р.
Посвідчення про якість (сертифікат) №: ***43*** із станції (пристані)

за супровідним транспортним документом № ***3815*** “***19***” ***02*** 200***8*** р.
у вагонах № _____
Відправник ***Цегляний завод № 3. м. Київ, вул. Промислова, 19.***
найменування та адреса
Одержувач ***ВО “Росток” м. Київ, вул. Ростова, 5.***
найменування та адреса
Постачальник ***Цегляний завод № 3. м. Київ, вул. Промислова, 19.***
найменування та адреса

Продовження додатку Б3

1-ша сторінка форми № М-7 (продовження)

Дата відправлення продукції зі станції (пристані, порту) чи зі складу відправника ***19.02.08*** Договір № ***118*** від "***6***" ***02*** 200***8***р. на поставку продукції.

Дата та номер телефонограми чи телеграми про виклик відправника (заготівельника) _____

За супровідними транспортними документами значилося:

Знак, марка, пломба	Кіль-кість місць	Вид упаковки	Найменування продукції, товару (вантажу) чи номера контейнерів	Маса вантажу		Особливі відмітки відправника за накладною
				відправника	дороги, пристані	
1	2	3	4	5	6	7
29017	***-***	***Цистерна металева***	***Цемент***	***8***	***-***	***немає***
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-

Дата та час (год., хв.)

Прибуття на станцію (пристань, порт) призначення	Видачі вантажу органом транспорту	Розкриття вагона та інших транспортних засобів	Доставлення на склад одержувача
1	2	3	4
			19 лютого
			12 год 00хв

Продовження додатку Б3

2-га сторінка форми № М-7

Умови зберігання продукції на складі одержувача _____

Стан тари та упаковки на момент огляду продукції __*Пошкоджена*_____

Кількість продукції, що не вистачає, визначено __*Зважуванням*_____

зважуванням, рахунком місць, обміром та інш.

Інші дані _____

3-я сторінка форми № М-7

Код виду операції	Склад	Код постачальника	Кореспондуючий рахунок			Номер супровідного документа	
			рахунок субрахунок		код аналітичного обліку		
-	*2*	*04*	*205*		*08*	*3815*	

Матеріальні цінності		Одиниця виміру		За документами				Фактична наявність				Порядковий номер запису за складською картотекою	Брак та бій		Недостача		Надлишки		Номер паспорта
найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування	сорт	кількість	ціна	сума	сорт	кількість	ціна	сума		кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Цемент м-500	***20508***	*-*	***тон***	*-*	***8***	***900,00***	***7200,00***	*-*	***7,5***	***900,00***	***6750,00***	*-*	*-*	*-*	***0,5***	***450,00***	*-*	*-*	*-*

Продовження додатку Б3

4-а сторінка форми № М-7

Висновок комісії ***Вартість нестачі цементу на суму 450 грн. 00 коп. віднести за рахунок постачальника***

Додаток. Перелік документів, що додаються _____

_____

З правилами прийняття матеріальних цінностей за кількістю, якістю та комплектністю всі члени комісії ознайомлені та попереджені про те, що вони несуть відповідальність за підписання акту, який містить дані, що не відповідають дійсності.

Водій	***=Петрук***	***Петрук А.М.***	***Цегляний завод № 3***
посада	підпис	прізвище, ім'я, по батькові	номер та дата видачі документа про повноваження та назва організації, яка видала документ
Експедитор	***=Сопенко***	***Сопенко В.І.***	***Цегляний завод № 3***
посада	підпис	прізвище, ім'я, по батькові	номер та дата видачі документа про повноваження та назва організації, яка видала документ
Бухгалтер	***=Буряк***	***Буряк С.Г.***	***ВО "Росток"***
посада	підпис	прізвище, ім'я, по батькові	номер та дата видачі документа про повноваження та назва організації, яка видала документ

Матеріальні цінності прийняті та оприбутковані "***19***" ***02*** 200***8*** р.

Комерційний акт № _____ від "___" _____ 200_р.

Завідуючий складом ***= Жук***

Додаток Б4

ВО "Росток"
підприємство, організація
ідентифікаційний код ЄДРПОУ *00547038*

Типова форма № МШ – 6
Затверджена наказом Мінстату України 22.05.1996 р.
№ 145 код за УКУД _____

ОСОБОВА КАРТКА № *10*

обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв

Прізвище *Скляренко*
Ім'я *Микола* По батькові *Степанович*
Табельний номер *40411*
Цех - Дільниця *3*
Відділ
Професія *Будівельник*
Посада *Бетонник*
Дата прийому на роботу *07.05.2005*
Дата зміни професії (посади)

Стать *чоловіча*
Ріст *180 см*
Розмір одягу: *54*
Взуття *43*
Головного убору *62*

Передбачено затвердженими нормами

Найменування спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Параграф норм	Одиниця виміру	Кількість	Строк служби
1. Штани брезентові	-	*шт.*	*1*	*12 міс*
2. Куртка бавовняна	-	*шт.*	*1*	*12 міс*
3. Рукавиці комбіновані	-	*пара*	*1*	*1 міс*
4. Черевики шкіряні	-	*пара*	*1*	*12 міс*

Начальник ВТБ *= Архипов*
Інженер по охороні праці і техніці безпеки *= Мосленко*
Бухгалтер *= Петренко*
Начальник цеху *= Тимчук*

Продовження додатку Б4

Зворотна сторона форми № МШ-6

Видача та повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв

Спецодяг, спецвзуття та запобіжні пристрої		Видано					Повернено				
Найменування	Номенклатурний номер	Дата	Кількість	% придатності	Вартість	Підпис в одержанні	Дата	Кількість	% придатності	Підпис	
										Робітника про здачу	Комірника про одержання
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1. Штани брезентові	***22615***	***15.05.2008***	***1***	***-***	***40-00***	***=Скляренко***					
2. Куртка бавовняна	***22311***	***15.05.2008***	***1***	***-***	***35-00***	***=Скляренко***					
3. Рукавиці комбіновані	***22303***	***15.05.2008***	***1***	***-***	***5-50***	***=Скляренко***					
4. Черевики шкіряні	***22405***	***15.05.2008***	***1***	***-***	***42-50***	***=Скляренко***					
і т.д.											

Додаток Б5

ВО «Росток»
(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | *0* | *0* | *5* | *4* | *7* | *0* | *3* | *8* |

Типова форма № МШ-4
Затверджено наказом Мінстату України від 22.05.96 р. №145

Код за УКУД

Затверджую:
Директор
(посада)
=Іваненко *Іваненко В.М.*
« *16* » *квітня* 200 *8* р.

АКТ
НА ВИБУТТЯ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Цех, відділ, дільниця	Склад		
11	*15.04.08*		*2*			

Кореспондуючий рахунок		Предмет		Одиниця виміру		Кількість	Ціна	Сума	Код причини вибуття
рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	найменування, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
947	–	*Рубанок*	*22101*	*01*	*шт.*	*1*	*55-00*	*55-00*	–
947	–	*Куртка бавовняна*	*22311*	*01*	*шт.*	*1*	*44-00*	*44-00*	–
		і т. д.							

Причина вибуття *Приведені до непридатного для використання стану внаслідок халатності матеріально-відповідальної особи і незабезпечення необхідних умов зберігання*

Майстер, виконавець роботи *Столяр Охтирчук М.З.*

Продовження додатку Б5

Зворотний бік форми № МШ-4

Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	Номенклатурний номер	Дата видачі	Підпис особи, яка здала малоцінні та швидкозношувані предмети
11	12	13	14	15
Охтирчук	***43210***	***22101***	***25.10.07***	***=Охтирчук***
Микола Захарович		***22311***	***25.10.07***	***=Охтирчук***
і т. д.				
Разом				

(Продовження таблиці)

Розрахунок утримання з винуватців Вид утримання ***псування цінностей***				Підпис винуватця у поламанні (втраті)
відсоток зносу	вартість за відрахуванням зносу	розмір (відсоток) утримання	сума до утримання	
16	17	18	19	20
50%	***27-50 грн.***	***100%***	***66-00 грн.***	***= Охтирчук***
50%	***22-00 грн.***	***100%***	***52-80 грн.***	***= Охтирчук***
і т. д.				
			118-80 грн.	***= Охтирчук***

Начальник цеху (відділу), дільниці ***= Тимчук***

Бухгалтер ***= Петренко***

Комірник ***= Жук***

ПЕРЕЛІК ОБЛІКОВИХ ДОКУМЕНТІВ І РЕГІСТРІВ НАВЕДЕНИХ У ПІДРУЧНИКУ

Назва облікового документа або регістра		Сторінки
ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ		
Зразок 1.1.	**Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів**	**187-188**
Зразок 1.2.	**Інвентарна картка обліку основних засобів**	**190-191**
Зразок 1.3.	**Інвентарний список основних засобів (за місцем їх знаходження, експлуатації)**	**193**
Зразок 1.4.	**Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів**	**195-196**
Зразок 1.5.	**Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини**	**197**
Зразок 1.6.	**Акт на списання основних засобів**	**198-199**
Зразок 1.7.	**Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів**	**202-203**
Зразок 1.8.	**Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів**	**205**
Зразок 1.9.	**Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів**	**207-208**
Зразок 1.10.	**Інвентаризаційний опис основних засобів**	**239-240**
Зразок 1.11.	**Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів**	**243-244**

ДОДАТКИ

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ		
Зразок 2.1.	Рахунок-фактура	261
Зразок 2.2.	Довіреність на отримання товарно-матеріальних цінностей	263
Зразок 2.3.	Журнал реєстрації довіреностей	265
Зразок 2.4.	Товарно-транспортна накладна	267
Зразок 2.5.	Журнал обліку вантажів, що надійшли	269
Зразок 2.6.	Прибутковий ордер	270
Зразок 2.7.	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	275
Зразок 2.8.	Лімітно-забірна картка	278
Зразок 2.9.	Картка складського обліку матеріалів	280
Зразок 2.10.	Матеріальний ярлик	281
Зразок 2.11.	Звіт про рух матеріальних цінностей	282
Зразок 2.12.	Оборотна відомість по товарно-матеріальних рахунках	284
Додаток Б 1	Типовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність	646-647
Додаток Б 2	Типовий договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність	648-652
Додаток Б 3	Акт про приймання матеріалів	653-656
Зразок 2.19.	Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей	306-307
ОБЛІК МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ		
Зразок 2.13.	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	288
Зразок 2.14.	Відомість обліку, видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	290
Додаток Б 4	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	657-658
Зразок 2.15.	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	292-293
Додаток Б 5	Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	659-660

ОБЛІК БЛАНКІВ СУВОРОЇ ЗВІТНОСТІ		
Зразок 2.16.	**Прибутково-видаткова накладна**	**295**
Зразок 2.17.	**Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності**	**297**
Зразок 2.18.	**Акт на списання використаних бланків суворої звітності**	**298**
ОБЛІК У КАСІ		
Зразок 3.1.	**Розрахунок встановлення ліміту залишку готівки в касі**	**319**
Зразок 3.2.	**Прибутковий касовий ордер**	**329**
Зразок 3.3.	**Видатковий касовий ордер**	**330**
Зразок 3.4.	**Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів**	**334**
Зразок 3.5.	**Касова книга**	**336**
Зразок 3.6.	**Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей**	**338**
Зразок 3.7.	**Акт інвентаризації наявності коштів**	**345**
ОБЛІК НА РОЗРАХУНКОВОМУ РАХУНКУ		
Зразок 3.8.	**Заява на відкриття рахунків**	**348**
Зразок 3.9.	**Картка із зразками підписів та відбитком печатки**	**351-352**
Зразок 3.10.	**Заява про закриття рахунку**	**355**
Зразок 3.11.	**Заява на отримання чекових книжок**	**364**
Зразок 3.12.	**Чек грошової чекової книжки**	**365**
Зразок 3.13.	**Об'ява про внесення готівки**	**366**
Зразок 3.14.	**Платіжне доручення**	**368**
Зразок 3.15.	**Платіжна вимога-доручення**	**371**
Зразок 3.16.	**Платіжна вимога**	**373**
Зразок 3.17.	**Меморіальний ордер**	**375**
Зразок 3.18.	**Банківська виписка з розрахункового рахунку**	**377**

ДОДАТКИ

ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ		
Зразок 5.1.	**Табель обліку використання робочого часу**	**410**
Зразок 5.2.	**Наряд на відрядну роботу (для бригади)**	**414-415**
Зразок 5.3.	**Наряд на відрядну роботу (індивідуальний)**	**417**
Зразок 5.4.	**Платіжна відомість**	**421**
Зразок 5.5.	**Книга обліку розрахунків з депонентами**	**425**
ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА		
Зразок 6.1.	**Подорожній лист вантажного автомобіля**	**451-452**
Зразок 6.2.	**Відомість дефектів на ремонт машини**	**464-465**
ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ПІДПРИЄМСТВА		
Зразок 11.1.	**Посвідчення про відрядження**	**557-558**
Зразок 11.2.	**Журнал реєстрації посвідчень про відрядження**	**560**
Зразок 11.3.	**Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт**	**564-565**
Зразок 11.4.	**Простий вексель**	**601**
ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ		
Додаток А	**Відомості спрощеної форми бухгалтерського обліку**	**632-645**

ПЕРЕЛІК ОБЛІКОВИХ ДОКУМЕНТІВ І РЕГІСТРІВ НАВЕДЕНИХ У ПІДРУЧНИКУ

ЗМІСТ

Передмова 3

ЧАСТИНА 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розділ 1. Загальна характеристика і суть бухгалтерського обліку 4
1.1. Види господарського обліку, їх диференціація та інтеграція 4
1.2. Функції бухгалтерського обліку та вимоги до нього 5
1.3. Вимірники, які застосовуються в обліку 7

Розділ 2. Предмет і метод бухгалтерського обліку 9
2.1. Предмет бухгалтерського обліку 9
2.2. Метод бухгалтерського обліку 18

Розділ 3. Бухгалтерський баланс 21
3.1. Призначення та побудова бухгалтерського балансу 21
3.2. Зміни в балансі, спричинені господарськими операціями 35

Розділ 4. Система рахунків бухгалтерського обліку і подвійний запис 40
4.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та побудова 40
4.2. План рахунків бухгалтерського обліку 46
4.3. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку 68
4.4. Подвійне відображення операцій на рахунках та його обгрунтованість 79
4.5. Взаємозв'язок між синтетичними рахунками, субрахунками і аналітичними рахунками 84
4.6. Оборотні відомості по синтетичних і аналітичних рахунках 87

Розділ 5. Облік кругообігу господарських засобів 96
5.1. Методологічні основи обліку кругообігу господарських засобів 96
5.2. Облік процесу постачання 100
5.3. Облік процесу виробництва 103

5.4. Облік процесу реалізації і визначення фінансових результатів 107
5.5. Облік оплати праці 111

Розділ 6. Документація та інвентаризація 114
6.1. Бухгалтерські документи і вимоги щодо їх оформлення 114
6.2. Класифікація документів 118
6.3. Облікові регістри і форми бухгалтерського обліку 123
6.4. Помилки в обліку та способи їх виправлення 136
6.5. Організація документообігу і зберігання документів 141
6.6. Інвентаризація, її значення і види 146

Розділ 7. Основи організації бухгалтерського обліку і звітності 156
7.1. Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку 156
7.2. Фінансова звітність, її склад та вимоги до неї 160

ЧАСТИНА 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Розділ 1. Облік основних засобів і нематеріальних активів . .166
1.1. Основні засоби, їх класифікація і оцінка 166
1.2. Нематеріальні активи, їх класифікація і оцінка 174
1.3. Бухгалтерські рахунки по обліку основних засобів і нематеріальних активів 180
1.4. Облік наявності і руху основних засобів і нематеріальних активів 186
1.5. Облік операційної і фінансової оренди основних засобів 214
1.6. Облік амортизації та зносу основних засобів і нематеріальних активів 223
1.7. Інвентаризація основних засобів і нематеріальних активів 237

Розділ 2. Облік виробничих запасів 248
2.1. Запаси, їх класифікація і оцінка 248
2.2. Бухгалтерські рахунки по обліку виробничих запасів 252
2.3. Облік наявності і руху виробничих запасів 259
2.3.1. Облік виробничих запасів 259

2.3.2. Облік тварин на вирощувані та відгодівлі 285
2.3.3. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів 286
2.3.4. Облік бланків суворої звітності 294
2.3.5. Облік транспортно-заготівельних витрат 299
2.3.6. Кореспонденція рахунків по обліку запасів 299
2.4. Інвентаризація виробничих запасів 305

Розділ 3. Облік грошових коштів 313
3.1. Нормативно-правове забезпечення порядку ведення касових операцій 313
3.2. Облік касових операцій 327
3.3. Інвентаризація каси 343
3.4. Порядок відкриття і закриття рахунків в установах банків 347
3.5. Оформлення розрахункових документів та приймання їх установами банків 356
3.6. Облік операцій на поточному рахунку 362
3.7. Облік операцій на інших рахунках у банку 380

Розділ 4. Оцінка та облік фінансових інвестицій 387
4.1. Визнання та оцінка фінансових інвестицій 387
4.2 Облік фінансових інвестицій 395

Розділ 5. Облік праці та її оплати 399
5.1. Економічний зміст оплати праці та її форми 399
5.2. Облік особового складу працівників 406
5.3. Первинний облік затрат праці та її оплати 408
5.4. Утримання із заробітної плати 418
5.5. Зведений облік оплати праці 419

Розділ 6. Облік витрат виробництва і калькуляція собівартості продукції 432
6.1. Елементи витрат і статті калькуляції 432
6.2. Відображення витрат у системі бухгалтерських рахунків 435
6.3. Облік витрат допоміжних виробництв 443
6.3.1. Облік енергосилових допоміжних виробництв . .443
6.3.2. Облік транспортних допоміжних виробництв . . .448
6.3.3. Облік ремонтних допоміжних виробництв 461

6.4. Облік витрат майбутніх періодів 468
6.5. Облік загальновиробничих витрат 471
6.6. Облік витрат основного і незавершеного виробництва 476
6.7. Собівартість продукції та методи її калькуляції 481

Розділ 7. Облік витрат діяльності 485
7.1. Облік операційних витрат 485
7.1.1. Облік адміністративних витрат 485
7.1.2. Облік витрат на збут 488
7.1.3. Облік інших операційних витрат 491
7.2. Облік витрат іншої звичайної діяльності 496
7.2.1. Облік фінансових витрат 496
7.2.2. Облік втрат від участі в капіталі 498
7.2.3. Облік інших витрат 501
7.3. Облік надзвичайних витрат 504

Розділ 8. Облік готової продукції і товарів та їх реалізації . . .508
8.1. Бухгалтерські рахунки по обліку готової продукції і товарів 508
8.2. Облік операцій пов'язаних з рухом готової продукції і товарів 511

Розділ 9. Облік доходів і результатів діяльності 519
9.1. Визнання та класифікація доходів 519
9.2. Організація обліку доходів 523
9.2.1. Облік доходів від реалізації 523
9.2.2. Облік інших операційних доходів 526
9.2.3. Облік доходів від участі в капіталі 530
9.2.4. Облік інших фінансових доходів 532
9.2.5. Облік інших доходів 534
9.2.6. Облік надзвичайних доходів 537
9.2.7. Облік страхових платежів 538
9.2.8. Облік доходів майбутніх періодів 539
9.3. Облік фінансових результатів 540

Розділ 10. Формування та облік власного капіталу 543
10.1. Економічний зміст власного капіталу 543
10.2. Облік власного капіталу 546

Розділ 11. Облік розрахунків підприємства 554
11.1 Облік розрахунків з підзвітними особами 554
11.2. Облік розрахунків за кредитами банків та іншими . . . . . кредитними ресурсами 575
11.3. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, покупцями та замовниками 580
11.4. Визнання, оцінка та облік сумнівної дебіторської заборгованості 586
11.5. Облік розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами 589
11.6. Облік розрахунків з учасниками 597
11.7. Облік розрахунків векселями 599

Розділ 12. Фінансова звітність підприємства 605
12.1. Бухгалтерський баланс 605
12.2. Звіт про фінансові результати 607
12.3. Звіт про рух грошових коштів 617
12.4. Звіт про власний капітал 627

ДОДАТКИ 632
А. Відомості спрощеної форми бухгалтерського обліку . .632

Б1. Типовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність 646
Б2. Типовий договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність 648

Б3. Акт про приймання матеріалів (типова форма №М-7) 653

Б4. Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (типова форма №МШ-6) 657

Б5. Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (типова форма №МШ-4) 659

ПЕРЕЛІК ОБЛІКОВИХ ДОКУМЕНТІВ І РЕГІСТРІВ НАВЕДЕНИХ У ПІДРУЧНИКУ 661

Олександр Васильович Лишиленко

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

ПІДРУЧНИК

Керівник видавничиих проектів — *Б.А. Сладкевич*
Комп'ютерна верстка — *С.С. Думанецька*
Дизайнер обкладинки — *Б.В. Борисов*

Підписано до друку 31.10.08. Формат 60х84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура Times New Roman Cyr.
Умовн. друк. арк. 42,7. Умовн. вид. арк. 44,1.
Тираж 2000 прим.

Видавництво "Центр учбової літератури"
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК №2458 від 30.03.2006