**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ**
**НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*До 50-річчя*
*Тернопільського національного*
*економічного університету*

***Р. Ф. БРУХАНСЬКИЙ***

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

**ПІДРУЧНИК**

Тернопіль
ТНЕУ
2016

УДК 657 (075.8)
ББК 65.052.29(4Укр)253.2я73
Б 89

***Затверджено***
*Вченою радою Тернопільського національного економічного університету як підручник для студентів вищих навчальних закладів (протокол № 7 від 22 червня 2016 року)*

**Рецензенти:**

***В. М. Жук*** – доктор економічних наук, професор, віце-президент Національної академії аграрних наук України;

***Т. Г. Камінська*** – доктор економічних наук, професор, ректор Київського кооперативного інституту бізнесу і права;

***А. А. Пилипенко*** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця.

***Бруханський Р. Ф.***

Б 89 **Бухгалтерський облік** : підруч. / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
ISBN 978-966-654-428-8

У підручнику на основі законодавчих актів і нормативних документів викладені теоретичні основи бухгалтерського обліку, організація і методика ведення обліку активів, власного капіталу і зобов'язань на підприємствах агропромислового бізнесу різних форм власності і видів господарської діяльності. Наведено документообіг підприємств з представленням облікових регістрів, рекомендованих як Міністерством фінансів України для всіх підприємств незалежно від форм власності і видів діяльності, так і Міністерством аграрної політики та продовольства України для підприємств агропромислового бізнесу. Теоретичний виклад навчального матеріалу посилено конкретними прикладами та розрахунками. Відображено взаємозв'язок між первинними документами і регістрами аналітичного й синтетичного обліку. Підручник насичений ілюстративним матеріалом, що посилює його навчальну здатність.

Для студентів вищих навчальних закладів.

УДК 657 (075.8)
ББК 65.052.29(4Укр)253.2я73

ISBN 978-966-654-428-8

© Бруханський Р.Ф., 2016
© ТНЕУ, 2016

# ЗМІСТ

**ПЕРЕДМОВА**..... 9

**ЧАСТИНА І. ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**...13

**РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД**.....13

1.1. Господарський облік, його суть і значення..... 13
1.2. Вимірники, що застосовуються в обліку..... 15
1.3. Види господарського обліку..... 16
1.4. Бухгалтерський облік, його мета, принципи і завдання..... 18
1.5. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку..... 20
1.6. Класифікація господарських засобів і джерел їх формування.. 21
1.7. Метод бухгалтерського обліку і його складові елементи..... 28

***Запитання для самоконтролю***..... 31
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....31

**РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС**..... 36

2.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова..... 36
2.2. Структура балансу..... 38
2.3. Зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями..... 41

***Запитання для самоконтролю***..... 44
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....44

**РОЗДІЛ 3. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС**..... 49

3.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх будова і призначення..... 49
3.2. Подвійний запис, його суть і значення..... 52
3.3. Синтетичні й аналітичні рахунки..... 55
3.4. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку..... 58

3.5. Класифікація рахунків за економічним змістом..... 62
3.6. Класифікація рахунків за призначенням і структурою..... 64
3.7. План рахунків бухгалтерського обліку..... 76

***Запитання для самоконтролю***..... 77
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....78

**РОЗДІЛ 4. ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ. ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ**..... 83

4.1. Принципи оцінки господарських засобів і калькуляція..... 83
4.2. Облік процесу постачання..... 86
4.3. Облік процесу виробництва..... 89
4.4. Облік процесу реалізації..... 91

***Запитання для самоконтролю***..... 94
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....95

**РОЗДІЛ 5. ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**..... 102

5.1. Первинне спостереження і документи бухгалтерського обліку..... 102
5.2. Порядок складання й опрацювання документів..... 105
5.3. Інвентаризація, порядок проведення і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку..... 107
5.4. Регістри бухгалтерського обліку..... 112
5.5. Способи виправлення помилок в бухгалтерських записах..... 115
5.6. Форми бухгалтерського обліку..... 118
5.7. Правові основи і методологія бухгалтерського обліку..... 124
5.8. Організація бухгалтерського обліку..... 126
5.9. Державне регулювання і управління бухгалтерським обліком..... 130

***Запитання для самоконтролю***..... 133
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....134

**ЧАСТИНА ІІ. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК**.....139

**РОЗДІЛ 6. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**..... 139

6.1. Економічний зміст, класифікація та оцінка основних засобів... 139
6.2. Облік наявності і руху основних засобів..... 144
6.3. Облік амортизації і зносу основних засобів..... 150
6.4. Облік нематеріальних активів і гудвілу.....156
6.5. Облік оренди необоротних активів..... 158
6.6. Облік капітальних інвестицій..... 164
6.7. Облік довгострокових біологічних активів..... 172

***Запитання для самоконтролю***..... 174
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....175

**РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ**..... 179

7.1. Поняття про запаси, їх класифікація та оцінка..... 179
7.2. Первинний облік продукції і матеріалів..... 182
7.3. Синтетичний та аналітичний облік матеріалів, продукції, товарів..185
7.4. Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів..... 192
7.5. Облік поточних біологічних активів..... 196
7.6. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей..... 202

***Запитання для самоконтролю***..... 204
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....204

**РОЗДІЛ 8. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ**..... 208

8.1. Економічний зміст грошових коштів і розрахунків з дебіторами....208
8.2. Облік касових операцій..... 209
8.3. Облік коштів на рахунках у банках..... .212
8.4. Облік інших коштів..... 216
8.5. Облік довгострокової дебіторської заборгованості..... 217

8.6. Облік розрахунків з поточної дебіторської заборгованості..... 220
8.7. Облік резерву сумнівних боргів..... 225

***Запитання для самоконтролю***..... 226
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....227

**РОЗДІЛ 9. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ**..... 231

9.1. Поняття фінансових інвестицій, їх оцінка..... 231
9.2. Облік довгострокових фінансових інвестицій..... 232
9.3. Облік поточних фінансових інвестицій.....236

***Запитання для самоконтролю***..... 237
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....238

**РОЗДІЛ 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ**..... 242

10.1. Власний капітал, його види..... 242
10.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу..... 242
10.3. Облік капіталу в дооцінках..... 247
10.4. Облік додаткового і резервного капіталу..... 248
10.5. Облік прибутку і його розподілу.....250
10.6. Облік вилученого і неоплаченого капіталу..... 252
10.7. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів..... 254
10.8. Облік цільового фінансування і цільових надходжень..... 255

***Запитання для самоконтролю***..... 257
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....257

**РОЗДІЛ 11. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**..... 262

11.1. Облік кредитів банку та інших позикових коштів..... 262
11.2. Облік довгострокових і поточних векселів виданих.....265
11.3. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями
та з оренди..... 268
11.4. Облік інших довгострокових зобов'язань..... 271

11.5. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями..... 272
11.6. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками..... 273
11.7. Облік розрахунків за податками й платежами..... 274
11.8. Облік інших поточних зобов'язань..... 278

***Запитання для самоконтролю***..... 281
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....281

**РОЗДІЛ 12. ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ**..... 285

12.1. Завдання обліку праці і розрахунків по її оплаті..... 285
12.2. Первинний облік праці та її оплати..... 286
12.3. Облік розрахунків по оплаті праці..... 288
12.4. Порядок нарахування оплати праці, відрахувань на соціальні заходи та утримань..... 290

***Запитання для самоконтролю***..... 294
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....294

**РОЗДІЛ 13. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ**..... 298

13.1. Загальні питання обліку витрат на виробництво..... 298
13.2. Методи обліку витрат на виробництво..... 301
13.3. Облік витрат за видами виробництв..... 315
13.4. Облік браку у виробництві..... 329
13.5. Облік витрат за елементами..... 331
13.6. Калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг..... 334
13.7. Бюджетування і контроль витрат..... 345

***Запитання для самоконтролю***..... 351
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....352

**РОЗДІЛ 14. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ**..... 356

14.1. Поняття доходів і витрат та їх класифікація..... 356
14.2. Облік доходів і витрат від реалізації продукції, робіт і послуг..... 358
14.3. Облік інших операційних доходів і витрат..... 362
14.4. Облік доходів і витрат від фінансових операцій..... 367
14.5. Облік інших доходів і витрат діяльності..... 370
14.6. Облік податку на прибуток..... 372
14.7. Порядок формування фінансових результатів діяльності підприємства і відображення їх в обліку..... 373

***Запитання для самоконтролю***..... 376
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....377

**РОЗДІЛ 15. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ**..... 381

15.1. Звітність, її суть і класифікація..... 381
15.2. Бухгалтерська фінансова звітність..... 383
15.3. Коротка характеристика форм фінансової звітності..... 388

***Запитання для самоконтролю***..... 395
***Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань***.....396

**ГЛОСАРІЙ**..... 401

**ДОДАТКИ**..... 415

**ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК**..... 465

**ПЕРЕЛІК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ**..... 475

# ПЕРЕДМОВА

*«Бухгалтерський облік – непогрішний суддя минулого, безпомилковий наставник сучасного та надійний консультант майбутнього»*

***І. Шер,*** *німецький економіст*

Бухгалтерський облік у різні історичні періоди його становлення називали і «таємницею богів», і «мовою цифр», і «мовою бізнесу». Сьогодні бухгалтерський облік уже далеко не таємниця і аж ніяк не лише цифри. Сучасний зміст і функціональні напрями бухгалтерського обліку виходять за межі буквального сприйняття дефініції «облік».

Імплементація в Україні комплексу законодавчих актів і нормативно-правових документів з питань юридичної, фінансово-економічної, фіскальної, соціальної, обліково-аналітичної і т. д. регламентації ведення бізнесу докорінно змінила систему організації та методики ведення бухгалтерського обліку, розширила сфери його інформаційної присутності, посилила вплив на процес прийняття управлінських рішень. Сучасний менеджмент ставить перед обліково-аналітичним сегментом організаційної структури підприємств новітні завдання, пов'язані не лише із застосуванням класичної моделі обліку, але й розширенням і поглибленням сутності його предмета як у просторі, так і у часі.

Динамічне бізнес-середовище XXI століття вимагає якісно нового рівня підготовки економічних кадрів, які повинні досконало розуміти закономірності ринкових відносин, швидко і безпомилково орієнтуватись у мінливих господарських ситуаціях, своєчасно генерувати обґрунтовані рекомендації для прийняття оптимальних управлінських рішень. Лише чітко налагоджена система бухгалтерського обліку мо-

же оперативно забезпечити менеджерів різних ієрархічних рівнів необхідною й достовірною інформацією для проведення моніторингу, аналізу, контролю, прогнозування, розробки стратегії бізнесу і т. д.

Весь спектр професій і посад адміністративно-управлінського персоналу будь-якого сучасного підприємства повинен володіти знаннями з бухгалтерського обліку, різниця полягає лише у глибині та функціональній спрямованості таких знань.

Метою вивчення бухгалтерського обліку є формування у студентів освітнього ступеня «бакалавр» комплексної системи знань про теоретико-концептуальні параметри бухгалтерського обліку, методологію обліку фінансово-господарської діяльності, організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, методику формування фінансової звітності, адаптивні можливості облікової системи підприємства у забезпеченні мінливих потреб менеджменту, набуття студентами необхідних практичних навичок з бухгалтерського обліку для виконання ними своїх професійних обов'язків згідно з кваліфікаційною характеристикою спеціальності.

В результаті вивчення дисципліни «Бухгалтерський облік» студенти повинні володіти належним рівнем знань з теоретичних основ організації та методології бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, вміти вільно орієнтуватись у структурі плану рахунків бухгалтерського обліку, складати бухгалтерські проведення та перевіряти достовірність господарських операцій, користуватись джерелами нормативно-правового й інструктивного характеру, володіти практичними навиками організації та методики здійснення бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності, типів господарювання й організаційно-правових форм діяльності.

У зв'язку з адаптацією бухгалтерського обліку в Україні до міжнародних стандартів найбільш суттєві зміни в методології бухгалтерського обліку відбулися на підприємствах агропромислового бізнесу. Разом з тим навчальної літератури, в якій би у необхідному обсязі ви-

світлювались питання теорії, організації і методики ведення обліку на підприємствах агропромислового бізнесу, недостатньо.

Пропонований підручник підготовлено у відповідності з нормативною програмою вивчення дисципліни «Бухгалтерський облік» для бакалаврів спеціальності «Економіка» аграрного спрямування. У стислій і доступній для засвоєння формі висвітлено питання теорії, організації та методики ведення бухгалтерського обліку на підприємствах агропромислового бізнесу. Навчальний матеріал чітко поділено в розрізі тем програми курсу, розкриття якого супроводжується достатньою кількістю ілюстративних елементів і конкретних прикладів, що сприяє ґрунтовному засвоєнню облікової дисципліни.

Підручник включає дві частини: перша – «Основи бухгалтерського обліку» і друга – «Бухгалтерський облік». У першій частині висвітлено питання теорії бухгалтерського обліку, яка є основою для вивчення основного курсу – «Бухгалтерський облік». Розкрито роль обліку в системі управління і контролю в умовах ринкової економіки. Викладено теоретичні основи предмету і методу, техніки, форм і організації ведення бухгалтерського обліку на підприємстві відповідно до чинних нормативних документів. Особливу увагу звернено на формування облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку процесів постачання, виробництва і реалізації, застосування принципів оцінки сільськогосподарської продукції і біологічних активів. У другій частині висвітлено теорію і практику ведення бухгалтерського обліку необоротних активів, оборотних матеріальних активів, грошових коштів і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат і формування фінансових результатів, складання фінансової звітності на підприємствах агропромислового виробництва різних форм власності і видів господарської діяльності. Детально описано порядок формування виробничих витрат і методику калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, поточних біологічних активів у сільському господарстві.

Структурно-логічний ілюстративний матеріал з обліку активів, капіталу і зобов'язань містить бухгалтерські регістри, рекомендовані Міністерством фінансів України для всіх підприємств (незалежно від форм власності і видів діяльності), а також рекомендовані Міністерством аграрної політики та продовольства України для підприємств агропромислового бізнесу. Для самоконтролю знань студентів у підручнику до кожного розділу передбачені контрольні питання, запропоновані тестові завдання для контролю засвоєння знань. Наведено перелік рекомендованої літератури для самостійного поглибленого опрацювання дисципліни.

У додатках до підручника представлено: 1) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; 2) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва; 3) План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Додатково наведено перелік Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності. Диференціація бухгалтерських регістрів представлена у розрізі рахунків бухгалтерського обліку з врахуванням рекомендацій Міністерства фінансів України і Міністерства аграрної політики та продовольства України.

Для зручності й оперативності пошуку необхідного матеріалу в підручнику запропоновано предметний покажчик 315 основних категорій дисципліни «Бухгалтерський облік» з вказанням конкретних сторінок та глосарій з 137 основних термінів.

Підручник може використовуватись в якості повного комплексу при підготовці до практичних (семінарських) занять, виконанні індивідуальних завдань та самостійної роботи студентів.

Наведені у підручнику дані носять умовний характер і не можуть бути використані як довідковий матеріал.

# ЧАСТИНА І.
# ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

## РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД

### 1.1. Господарський облік, його суть і значення

Історія господарського обліку нараховує понад 6000 років. Його поява пов'язана з господарською діяльністю.

Матеріальне виробництво є основою суспільного життя і розвитку людського суспільства. Щоб існувати, люди насамперед повинні їсти, пити, мати житло й одягатися, а щоб мати ці матеріальні блага, необхідно їх виробляти, тобто здійснювати матеріальне виробництво.

Для управління процесом виробництва матеріальних благ потрібно знати, скільки їх було вироблено, скільки спожито і скільки їх є в наявності, тобто мати певні відомості про об'єкт управління для прийняття рішень і їх виконання.

Такі відомості дістають шляхом систематичного спостереження, вимірювання та реєстрації фактів і явищ господарської діяльності, даючи їм кількісну і якісну характеристику.

**Господарський облік** – це система організованого спостереження, кількісного відображення і якісної характеристики господарських процесів з метою контролю за їх розвитком і управління ними.

Облік виник в процесі матеріального виробництва на певній стадії розвитку людства, і господарська діяльність сприяла його широкому розповсюдженню. На найнижчих ступенях розвитку людського суспільства функції обліку були примітивними, охоплювали невелике коло операцій, пов'язаних з обліком вироблених продуктів, які фіксувались у вигляді зарубок на дереві, записах на папірусі, глиняних дошках і т. д.

У процесі історичного розвитку людського суспільства господарський облік ускладнювався, підвищувались його значення і роль. Зміст та обсяг економічної інформації змінювались разом із зміною продукти-

вних сил і виробничих відносин, пристосовуючись до вимог кожного нового суспільного ладу. Проте в матеріальному виробництві, яке характерне для всіх суспільно-економічних формацій, виникає необхідність постійного контролю за усіма його процесами, що можливо тільки у разі кількісного його відображення. Таке кількісне відображення дає можливість вивчити ці процеси, контролювати за ними, бачити результати і робити висновки про правильність їх здійснення і впливати на них, вести облік діяльності господарюючого суб'єкта.

Облік є основою основ підприємства будь-якої форми власності і держави в цілому. Він є цінним інструментом, який дозволяє менеджерам приймати правильні і зважені рішення. Облік дає відповіді на багато питань:

- яку продукцію краще випускати і кому її збувати;
- купувати необхідні для випуску продукції сировину і матеріали чи вигідніше налагодити їх власне виробництво;
- яку ціну може встановити підприємство на свою продукцію;
- якщо збільшити випуск продукції, то який це буде мати ефект, як це відобразиться на собівартості продукції і її рентабельності;
- скільки коштів необхідно мати в банку, щоб своєчасно проводити розрахунки.

Вирішення цих та інших подібних питань базується на інформації, яку забезпечує облік. Та й взагалі, не можна прийняти важливого рішення в бізнесі, якщо воно не підкріплюється даними обліку. Тому не дивно, що облік називають «мовою бізнесу».

Одержання достовірної облікової інформації дозволяє об'єктивно оцінити ринкову ситуацію і на цій основі визначити оптимальні обсяги виробництва і організувати збут продукції на вигідних умовах із забезпеченням нормального фінансового результату.

Для успішного використання обліку в управлінні національною економікою необхідно, щоб він відповідав таким вимогам:

- можливість зіставлення показників бізнес-плану і обліку;
- достовірність облікових даних;
- оперативність обліку, його повнота і простота;
- раціональність і економічність обліку.

## 1.2. Вимірники, що застосовуються в обліку

Для безперервного спостереження, вимірювання і відображення господарських фактів, явищ чи процесів в господарському обліку використовуються натуральні, трудові і грошовий вимірники.

**Натуральні вимірники** відображають господарські засоби і процеси в натуральному виразі, тобто за даними виміру, зважування та перерахунку (гектари, центнери, штуки і т. д.). Вони мають важливе значення для контролю за виконанням виробничої програми й збереження власності підприємства, для здійснення оперативного управління господарською діяльністю. Без натуральних вимірників не можна скласти бізнес-плану, здійснювати контроль за його виконанням. Але натуральні вимірники можна застосовувати для обліку тільки однорідних господарських засобів.

**Трудові вимірники** використовують для визначення кількості затраченої праці на створення готового продукту, їх вимірюють в одиницях часу (днях, робочих змінах, годинах). За допомогою трудових вимірників в поєднанні з натуральними встановлюють і контролюють норми виробітку, визначають продуктивність праці, контролюють використання робочого часу і фонду заробітної плати.

**Грошовий вимірник** на відміну від натуральних і трудових використовується для узагальненого відображення засобів підприємства, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності в єдиному грошовому виразі – гривнях і копійках. За його допомогою обчислюють загальний розмір засобів праці, виробничих запасів, собівартість продукції, виробленої на підприємстві. Грошовим вимірником користуються при плануванні та обліку процесів виробництва й обігу, визначенні результатів діяльності, рентабельності виробництва, а також в розрахункових і кредитних відносинах між підприємствами, організаціями та установами, юридичними і фізичними особами.

Застосування в обліку всіх трьох видів вимірників дає змогу повніше відображати облічувані об'єкти, отримувати узагальнену інформацію щодо діяльності як окремого підприємства, так і національної економіки в цілому.

### 1.3. Види господарського обліку

Для відображення господарської діяльності підприємств, забезпечення їх своєчасною та повною інформацією про хід і результати виконання бізнес-планів, оцінки результатів роботи в цілому, використовують три види обліку: 1) оперативний; 2) статистичний; 3) бухгалтерський.

**Оперативний облік** застосовується для спостереження і контролю за окремими операціями і господарськими процесами (ходом сівби, строками збирання врожаю, заготівлею кормів, реалізацією продукції та ін.). У цьому обліку переважають натуральні і трудові вимірники. Характерною рисою оперативного обліку є терміновість одержання інформації про події, що відбулись. Він дає можливість швидко отримати необхідні дані для найбільш ефективного управління роботою підприємства та його структурних підрозділів, своєчасно виявити будь-які недоліки в роботі. Особливо зростає роль оперативного обліку в сучасних умовах господарювання, коли необхідно знати ринкову ситуацію, розбиратись в бізнесових справах, швидко і безпомилково приймати правильні рішення.

**Статистичний облік** вивчає і контролює масові явища і процеси. Цей облік може бути як суцільним, так і вибірковим. Водночас предметом статистичного обліку є не тільки вивчення процесів виробництва та його обігу, а й інших суспільних явищ: показників кількості і складу населення, матеріального добробуту народу, культури, науки, охорони здоров'я, діяльності державних установ і громадських організацій. При цьому статистика вивчає кількісну сторону масових суспільних явищ і процесів у нерозривному зв'язку є їх якісним змістом і виявляє закономірності їхнього розвитку. Вона використовує властиві їй способи дослідження (масові спостереження, групування, відносні і середні величини, індекси та ін.). Дані статистики використовують не тільки для поточного планування, а й для складання перспективних планів і прогнозів розвитку різних галузей національної економіки, встановлення між ними співвідношень.

**Бухгалтерський облік** являє собою процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Він охоплює всі засоби господарства і джерела їх утворення, всі господарські процеси й результати діяльності. Важливою особливістю бухгалтерського обліку є те, що господарські явища, облічені в натуральних і трудових вимірниках, узагальнюються обов'язково у грошовому вимірнику. Бухгалтерський облік відображає господарські операції систематично і забезпечує суцільне та безперервне спостереження. На кожну господарську операцію складається обов'язково конкретний документ. До основних ознак бухгалтерського обліку належать: юридична доказовість, безперервність, вартісне вимірювання, двоїсте (подвійне) відображення стану та змін господарських явищ та процесів.

Отже, **бухгалтерський облік –** це система безперервного, суцільного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення господарських засобів, джерел їх утворення і процесів, узагальнених у грошовому виразі для контролю за діяльністю господарського суб'єкта та прийняття управлінських рішень. Виходячи з цього, бухгалтерський облік виконує інформаційну, контрольну і управлінську функції.

Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає в одержанні фактичної інформації про господарську діяльність. Одночасно працівники обліку здійснюють і функцію контролю за роботою підприємства з метою ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Це, в свою чергу, дає можливість менеджерам активно впливати на економічні процеси та приймати оптимальні управлінські рішення.

В умовах ринку для ефективного функціонування бізнесу важливого значення набуває внутрішньогосподарський облік, як підсистема бухгалтерського обліку. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління.

## 1.4. Бухгалтерський облік, його мета, принципи і завдання

Метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Для забезпечення поставленої мети бухгалтерський облік повинен відповідати таким основним принципам:

– обачності – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Облік повинен забезпечити достовірність оцінки його об'єктів: засобів і джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності;

– повного висвітлення – облік має охоплювати всі сторони господарської діяльності, забезпечуючи необхідну інформацію як для контролю, так і для оперативного управління діяльністю підприємства;

– автономності – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників. При цьому особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у бухгалтерському обліку підприємства;

– послідовності – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

– безперервності – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі. У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю;

– превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Це означає, що господарські операції відображаються в обліку виходячи з їх економічного змісту;

– нарахування та відповідності доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Це дозволяє визначити фінансовий результат звітного періоду шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду;

– історичної (фактичної) собівартості – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання;

– єдиного грошового вимірника – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його обліку здійснюється в єдиній грошовій одиниці. Це дає можливість узагальнити засоби (майно) підприємства, джерела їх формування, господарські процеси і результати діяльності в єдиному грошовому вимірнику, яким є національна валюта України;

– періодичності – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою ведення обліку і складання фінансової звітності. Такими періодами можуть бути: місяць (або інші проміжки часу), квартал, півріччя, рік.

Виходячи з поставленої мети і принципів, головними завданнями бухгалтерського обліку є:

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

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

– формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими зацікавленими органами й організаціями.

## 1.5. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша наука, має свій предмет і метод.

**Предметом бухгалтерського обліку** є процеси виробництва, розподілу, обміну і невиробничого споживання продукту, господарські засоби і джерела їх утворення, які беруть участь у цих процесах, а також розрахунково-кредитні відносини, що склались при цьому.

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство повинно мати у своєму розпорядженні необхідні засоби (будівлі, машини, устаткування, матеріали, кошти) сформовані за рахунок певних джерел. Контроль за наявністю і рухом, а також їх доцільним використанням здійснюється за допомогою бухгалтерського обліку. Відповідно засоби, що перебувають у розпорядженні суб'єкта господарської діяльності, і джерела їх утворення є об'єктами бухгалтерського обліку і входять в зміст його предмета.

Процес розширеного відтворення відбувається на основі єдності виробництва, розподілу, обміну і споживання.

Бухгалтерський облік відображає матеріальні, трудові і фінансові витрати на виробництво продукту. Таким чином, вироблений продукт і витрати на його виробництво є об'єктом бухгалтерського обліку і становлять його зміст.

Створений у процесі виробництва продукт підлягає розподілу: одна частина його йде на відшкодування матеріальних витрат, а друга – для особистого споживання, створення загальнодержавних фондів споживання, нагромаджень. Розподіл сукупного продукту контролюється обліком. Отже, процес розподілу сукупного продукту є об'єктом обліку і входить в його зміст.

Виробництво і розподіл сукупного продукту обумовлюють процес обміну, який здійснюється шляхом купівлі-продажу. Товарно-грошовий обіг зумовлює різні розрахунки між підприємствами, організаціями, установами, фізичними і юридичними особами, які контролюються бухгалтерським обліком.

## 1.6. Класифікація господарських засобів і джерел їх формування

Щоб правильно організувати діяльність підприємства, треба знати, які засоби воно має, де ці засоби розміщені, а також за рахунок яких джерел вони утворені і для чого призначені. Відповідь на це питання дає науково обґрунтована класифікація засобів. Групування господарських засобів здійснюють за такими ознаками: 1) за складом і розміщенням; 2) за функціональною роллю в процесі відтворення; 3) за джерелами їх утворення і цільовим призначенням.

За складом та розміщенням засоби підприємства поділяють на засоби виробництва, засоби у сфері обігу, засоби невиробничої сфери, вилучені засоби і нематеріальні засоби (рис. 1).

Засоби виробництва поділяють на засоби праці і предмети праці. До засобів праці відносять земельні ділянки, будівлі, споруди, машини, устаткування, транспортні засоби, господарський інвентар, довгострокові біологічні активи (багаторічні насадження, робочі і продуктивні тварини), інші необоротні матеріальні засоби. Засоби праці беруть участь у процесі виробництва тривалий час, поступово зношуються і частинами переносять свою вартість на вартість виготовленого продукту.

До предметів праці відносять сировину, матеріали, напівфабрикати, паливо, запасні частини, поточні біологічні активи (посіви культур, тварини на вирощуванні і відгодівлі), незавершене виробництво та ін. Предмети праці повністю переносять свою вартість на виготовлену продукцію протягом одного циклу.

До засобів сфери обігу відносять предмети обігу, кошти, кошти в розрахунках і засоби, що обслуговують сферу обігу.

Предмети обігу – це товари або готова продукція, яка призначена для реалізації. Продукція може знаходитись на складі підприємства, або бути відвантаженою покупцям.

Кошти необхідні підприємству для нормальної господарської діяльності. Вони зберігаються в банку на поточному, валютному чи інших рахунках суб'єкта господарювання.

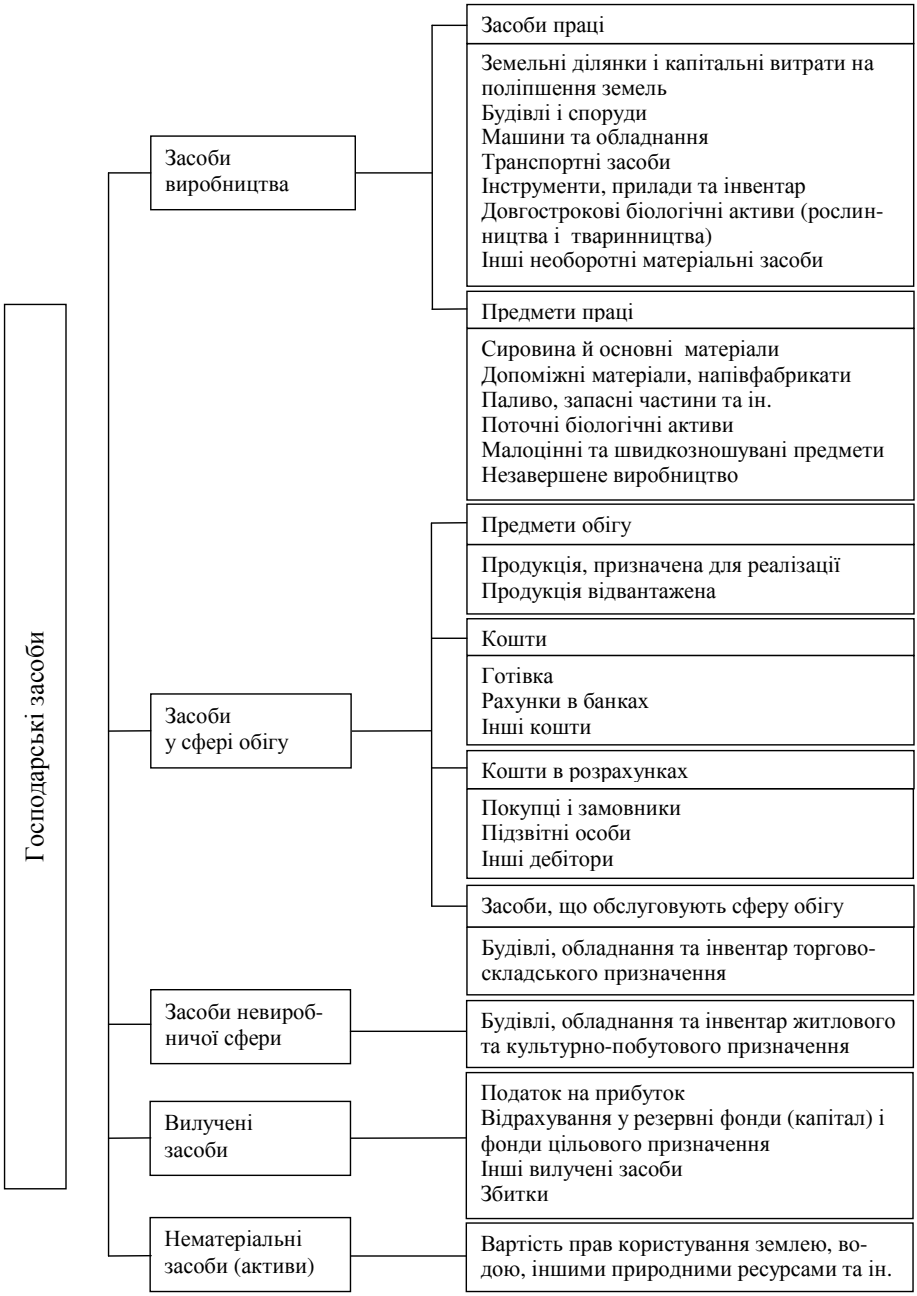



***Рис. 1. Класифікація господарських засобів за складом і розміщенням***

Мінімальна сума грошей, необхідна для невідкладних потреб або виплати заробітної плати, з банківського рахунку надходить у касу.

Кошти в розрахунках (дебіторська заборгованість) – це борги інших організацій і осіб даному підприємству. Сюди входять борги покупців, видані суми своїм працівникам під звіт (підзвітним особам) на різні витрати, заборгованість інших дебіторів.

До засобів, що обслуговують сферу обігу, відносять будівлі товарних складів, устаткування, холодильні агрегати, господарський інвентар, інші засоби, що використовують в процесі збуту продукції.

Засобами невиробничої сфери є засоби, що не беруть безпосередньої участі в процесі виробництва, а використовуються для житлового і культурно-побутового обслуговування працівників підприємства. Сюди відносять будівлі культурно-побутового призначення, житлового господарства, заклади охорони здоров'я, культури, освіти й інших галузей невиробничої сфери, а також все обладнання й інвентар, що належить цій сфері.

Вилучені засоби (кошти) – це такі засоби, які вилучаються з обороту підприємства, але протягом певного періоду обліковуються на його балансі, або втрачені кошти. До цих засобів належать: податок на прибуток, авансові відрахування від прибутку у резервні фонди (капітал) і фонди цільового призначення, інші платежі і відрахування. До втрачених коштів відносять збитки.

До нематеріальних засобів (активів) належать придбані підприємством права на користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами інтелектуальної власності та інші аналогічні майнові права.

За функціональною роллю в процесі відтворення господарські засоби підприємства поділяють на необоротні і оборотні засоби (активи).

Узагальнена класифікація господарських засобів за функціональною роллю в процесі відтворення приведена на рисунку 2.

До необоротних засобів відносять основні засоби і інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові і ка-

пітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні засоби (активи).

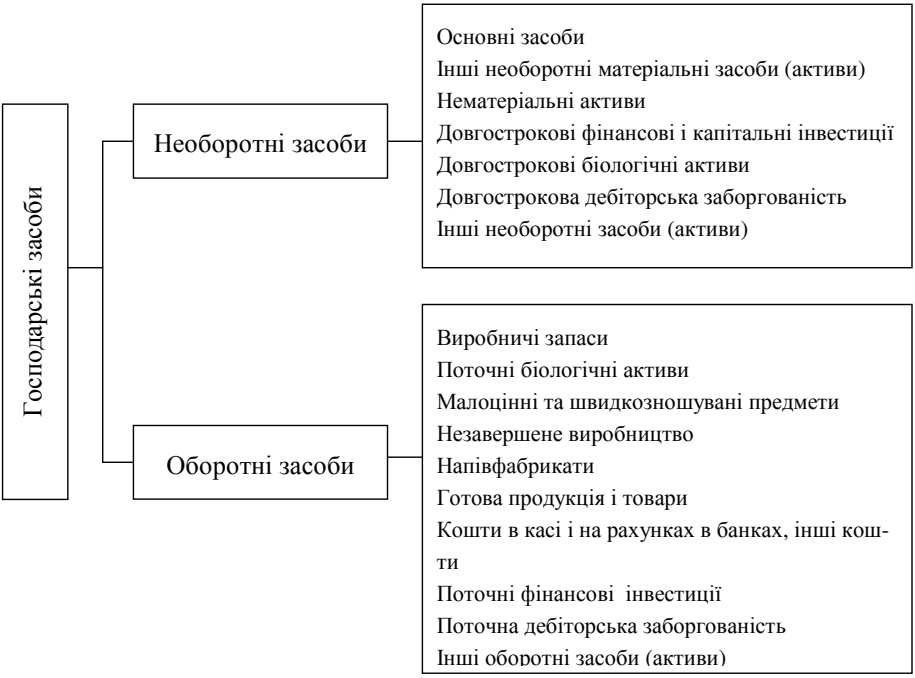



***Рис. 2. Класифікація господарських засобів за їх функціональною роллю в процесі відтворення***

Очікуваний строк корисного використання основних засобів і інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік). Довгострокові фінансові і капітальні інвестиції проводяться на період більше одного року. До довгострокових біологічних активів відносять активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи протягом періоду, що перевищує 12 місяців та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі. Довгострокова дебіторська заборгованість – це така заборгованість,

отримання якої очікується підприємством після 12 місяців з дати балансу.

До оборотних засобів відносять виробничі запаси, поточні біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, напівфабрикати, готову продукцію і товари, кошти в касі, на рахунках в банках і інші кошти, поточні фінансові інвестиції і поточну дебіторську заборгованість та інші оборотні засоби (активи).

Господарські засоби підприємства формуються за рахунок певних джерел, які поділяють на два види: джерела власних і джерела залучених засобів. Узагальнена класифікація джерел утворення господарських засобів має такий вигляд (рис. 3).

Джерелами власних засобів є власний капітал, резерви (забезпечення майбутніх витрат і платежів), цільове фінансування і цільові надходження, прибуток.

Важливою складовою власного капіталу є статутний і інший зареєстрований капітал, пайовий капітал, а також внески до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Основні і оборотні засоби, що надані підприємству у момент його створення згідно статуту, називаються статутним капіталом. На відміну від майна державних підприємств, власником яких залишається держава, засоби товариств, кооперативів, приватних підприємств є власністю окремих колективів чи фізичних осіб.

Сукупність вкладів (у громовому виразі) учасників (власників) у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності зазначається у статуті, а тому називається статутним капіталом.

Основним джерелом збільшення статутного капіталу є внески учасників.

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товариствах для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Пайовий капітал включає суми внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житловобудівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств.

Суми статутного і пайового капіталу передбачені установчими документами підприємства.

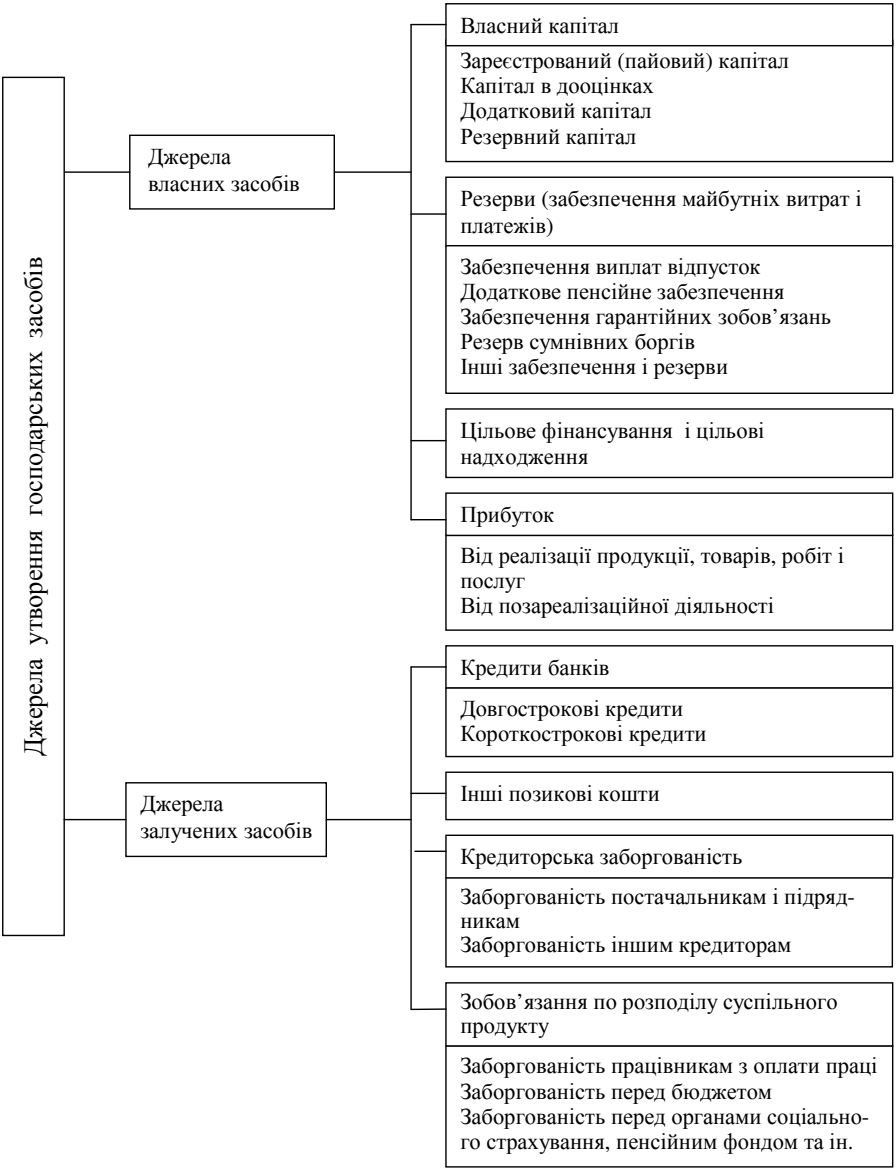



***Рис. 3. Класифікація джерел утворення господарських засобів***

Капітал в дооцінках містить суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів, яка зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності.

В процесі господарської діяльності у підприємстві формується додатковий капітал за рахунок безоплатно одержаних необоротних засобів, емісійного доходу, накопичення курсових різниць тощо.

Резервний капітал створюється підприємством відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку і використовується для покриття збитків, непередбачених витрат і втрат тощо.

Кошти, за рішенням підприємства резервовані наперед, призначаються для покриття майбутніх витрат і платежів. До них належать: забезпечення виплат відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, резерв сумнівних боргів, виконання гарантійних зобов'язань тощо.

Цільове фінансування здійснюється з різних джерел і направляється на фінансування спеціальних заходів (утримання місцевих автомобільних доріг, покращення родючості ґрунтів, боротьба із хворобами і шкідниками тварин і рослин та ін.). Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, гуманітарна допомога, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб.

Прибуток – фінансовий результат, одержаний від реалізації продукції, робіт і послуг, інші позареалізаційні доходи. Прибуток від реалізації визначається як різниця між виручкою (вартістю продукції за цінами реалізації) і собівартістю реалізованої продукції.

Крім власних джерел, в окремих випадках підприємству необхідно скористатись додатковими залученими джерелами. До джерел залучених засобів належать кредити банків і інші позикові кошти, зобов'язання по розрахунках з різними підприємствами, установами, організаціями та окремими особами (кредиторська заборгованість), зобов'язання по розподілу суспільного продукту.

Кредити банків видаються підприємству на певні цілі з поверненням у встановлені строки і за відповідну плату. В залежності від

часу, на який видається кредит, вони бувають: довгострокові і короткострокові.

Інші позикові кошти підприємство одержує від різних юридичних і фізичних осіб, які також підлягають обов'язковому поверненню.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої у майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Зобов'язання ще називають кредиторською заборгованістю.

Кредиторська заборгованість – заборгованість підприємства іншим організаціям, підприємствам, особам. Вона виникає в процесі господарської діяльності в результаті виникнення неоплачених боргів за одержані матеріальні цінності, виконані роботи, послуги.

Подібного роду заборгованість виникає перед працівниками підприємства, які працюють щоденно, а оплату праці одержують в кінці місяця. Одночасно з нарахованою оплатою праці підприємство зобов'язане, згідно чинного законодавства, провести нарахування фінансовим органам, органам соціального страхування, пенсійному фонду та ін. Нараховані, але поки що не видані чи не погашені суми становлять зобов'язання по розподілу суспільного продукту.

Між господарськими засобами і джерелами їх утворення існує тісний взаємозв'язок, який ґрунтується на рівності засобів і джерел утворення цих засобів.

### 1.7. Метод бухгалтерського обліку і його складові елементи

Бухгалтерський облік як органічна частина єдиної системи господарського обліку ґрунтується на наукових основах діалектичного методу пізнання. Це означає, що всі господарські засоби і процеси розглядаються у безперервному русі, розвитку, єдності, взаємозв'язку і взаємообумовленості.

Разом з тим бухгалтерський облік, як і кожна наука, має свої властиві тільки йому способи дослідження, що обумовлені характерними

особливостями його предмета. Якщо предмет дає відповідь на питання, що вивчає бухгалтерський облік, то метод визначає способи і прийоми дослідження, за допомогою яких забезпечується вивчення предмета.

**Метод бухгалтерського обліку** – це система способів і прийомів за допомогою яких забезпечується суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення і економічне узагальнення в грошовій оцінці об'єктів обліку з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням ресурсів підприємства і забезпечення збереження власності.

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є: документація й інвентаризація, оцінка і калькуляція, система рахунків і подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність (рис. 4).

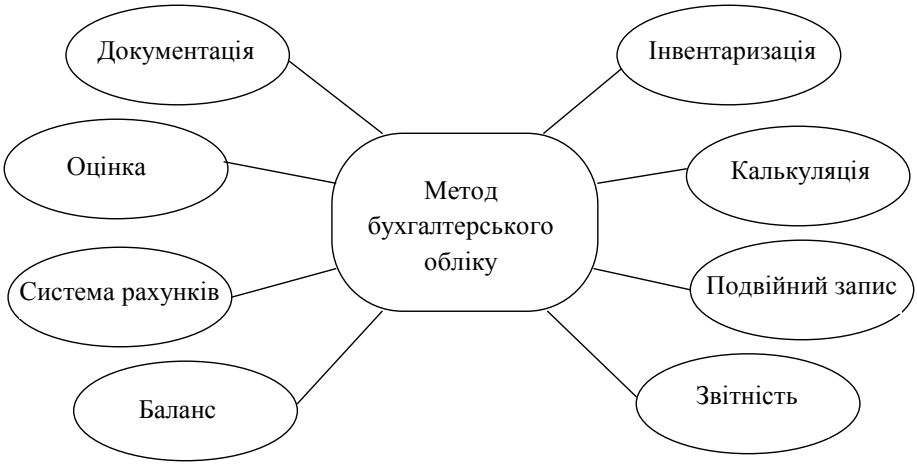



***Рис. 4. Елементи методу бухгалтерського обліку***

Документація – спосіб первинної реєстрації господарських операцій для забезпечення безперервного і суцільного відображення змін у складі об'єктів обліку. Правильно складений документ надає юридичної сили обліковій інформації.

Інвентаризація – спосіб періодичної звірки даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю засобів підприємства (майна, коштів, фінансових зобов'язань). Інвентаризація є важливим способом контролю за об'єктивністю показників обліку, збереженням власності.

Оцінка – спосіб грошового вимірювання господарських засобів і джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів. Принципи оцінки майна в Україні регламентуються законодавством і обов'язкові для підприємств усіх форм власності.

Калькуляція – спосіб обчислення собівартості продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Сума витрат визначається по кожному конкретному об'єкту обліку, що забезпечує надійний контроль за використанням матеріальних і фінансових ресурсів.

Система рахунків – спосіб відображення стану і руху господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності.

Подвійний запис – взаємопов'язане подвійне відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках. Кожна господарська операція записується два рази: один раз – на дебет одного рахунка, а другий раз – на кредит іншого взаємопов'язаного рахунка.

Бухгалтерський баланс – спосіб економічного групування засобів підприємства і джерел їх утворення, що забезпечує періодичне їх порівняння (загальна вартість засобів дорівнює джерелам їх утворення).

Звітність – система узагальнених і взаємопов'язаних показників, які всебічно характеризують господарську і фінансову діяльність підприємства за звітний період. Звітність завершує поточний облік. Дані балансів і звітів використовують для проведення економічного аналізу, управління й оперативного керівництва підприємством. Форми бухгалтерської звітності та порядок їх заповнення єдині для всіх підприємств (крім банків та бюджетних установ) і затверджуються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики.

### Запитання для самоконтролю

1. *Що таке господарський облік, його суть і значення?*
2. *Які вимірники застосовуються в обліку?*
3. *Які є види господарського обліку, їх особливості?*
4. *Бухгалтерський облік, його мета, принципи і завдання.*
5. *Що таке предмет і які об'єкти бухгалтерського обліку?*
6. *Як класифікують господарські засоби за складом і розміщенням?*
7. *Як класифікують господарські засоби за функціональною роллю в процесі відтворення?*
8. *Як класифікують джерела формування господарських засобів?*
9. *Що таке метод бухгалтерського обліку, які його складові елементи?*

### Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань

**1. Що таке бухгалтерський облік?**

а) реєстрація окремих господарських процесів.
б) реєстрація окремих господарських операцій.
в) реєстрація однорідних масових явищ з метою виявлення закономірностей їх розвитку.
г) науково обґрунтована система безперервного, суцільного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення всіх господарських засобів, їх джерел і процесів в узагальненому грошовому виразі.
д) відбиття затрат на виробництво продукції.

**2. Що таке оперативний (оперативно-технічний) облік?**

а) реєстрація окремих операцій на важливих ділянках господарської діяльності під час їх здійснення.
б) реєстрація однорідних масових явищ з метою виявлення закономірностей їх розвитку.
в) відбиття затрат суспільно-необхідної праці в ході розширеного відтворення.
г) відбиття затрат на виробництво продукції.
д) спосіб правильного розподілу матеріальних благ.

**3. Що таке статистичний облік?**

а) реєстрація окремих господарських операцій.

б) реєстрація і контроль окремих типових і масових соціально-економічних явищ і процесів.

в) відбиття всієї сукупності господарських засобів.

г) відображення господарської діяльності окремих підприємств.

д) реєстрація окремих операцій.

**4. Яка з перерахованих ознак відрізняє бухгалтерський облік від оперативного і статистичного?**

а) суцільний і неперервний характер.

б) масовий характер спостережень за окремими господарськими явищами.

в) широке застосування натуральних вимірників.

г) широке застосування трудових вимірників.

д) застосування методу групувань для одержання показників обліку.

**5. Що є предметом бухгалтерського обліку?**

а) господарські засоби підприємств.

б) процеси виконання плану.

в) оборотні кошти підприємств.

г) процеси виробництва, розподілу, обміну і невиробничого споживання продукту, господарські засоби і джерела їх утворення, які беруть участь у цих процесах, а також розрахунково-кредитні відносини, що виникають при цьому.

д) основні засоби підприємств.

**6. Як класифікують господарські засоби підприємств за їх складом?**

а) засоби сфери виробництва і сфери обігу.

б) засоби сфери виробництва і невиробничої сфери.

в) засоби невиробничої сфери і вилучені засоби.

г) засоби сфери виробництва, обігу, невиробничої сфери, вилучені засоби, нематеріальні засоби.

д) основні і оборотні фонди, невиробничі засоби, витрат обігу і постачання.

**7. Як класифікують господарські засоби підприємств за функціональною роллю в процесі відтворення?**

а) необоротні засоби і оборотні засоби.

б) засоби сфери виробництва і оборотні засоби.

в) засоби невиробничої сфери і вилучені засоби.

г) засоби сфери виробництва, обігу, невиробничої сфери.

д) основні і оборотні фонди, невиробничі засоби.

**8. Як класифікують джерела утворення господарських засобів?**

а) джерела власних коштів.

б) джерела залучених коштів.

в) джерела спеціальних коштів, зобов'язання по розподілу суспільного продукту.

г) джерела власних і залучених коштів, прибутку.

д) джерела власних і залучених засобів.

**9. Що включається в зміст методу бухгалтерського обліку?**

а) система способів і прийомів, які забезпечують суцільне, безперервне, документально обґрунтоване відображення об'єктів обліку.

б) система контролю за збереженням власності.

в) система контролю за виконанням господарських планів підприємств, зобов'язань і фінансових результатів.

г) система обліку виробничих процесів.

д) система реєстрації господарських операцій.

**10. Які основні елементи методу бухгалтерського обліку?**

а) оцінка і калькуляція, спосіб подвійного запису.

б) групування показників за якісно однорідними ознаками.

в) балансове узагальнення показників.

г) оцінка і калькуляція, спосіб подвійного запису, документація і інвентаризація, звітність, система рахунків, баланс.

д) спосіб подвійного запису і система рахунків бухгалтерського обліку, порівнянність і звітність, достовірність і об'єктивність інформації.

**11. До якої групи та підгрупи відносять довгострокові біологічні активи?**

а) джерела власні.

б) засоби праці, засоби обігу.
в) засоби сфери виробництва, засоби праці.
г) засоби сфери обігу, невиробничі засоби.
д) вилучені засоби, джерела власні.

**12. До якої групи і підгрупи відносять поточні біологічні активи?**

а) джерела позичені, сфери виробництва.
б) засоби сфери виробництва, предмети праці.
в) засоби сфери виробництва, засоби праці.
г) засоби сфери обігу, невиробничі засоби.
д) вилучені засоби, джерела власні.

**13. До якої групи відносять вартість прав користування природними ресурсами?**

а) вилучені засоби, нематеріальні активи.
б) засоби невиробничої сфери, активи.
в) нематеріальні активи.
г) засоби сфери обігу.
д) засоби виробничої сфери, вилучені засоби.

**14. До якої групи і підгрупи відносять незавершене виробництво?**

а) вилучені засоби, нематеріальні активи.
б) засоби невиробничої сфери, активи.
в) засоби виробництва, засоби праці.
г) засоби сфери обігу.
д) засоби виробничої сфери, предмети праці.

**15. До якої групи і підгрупи відносять заборгованість підзвітних осіб підприємству?**

а) засоби сфери обігу, кошти в розрахунках.
б) засоби невиробничої сфери, активи.
в) засоби виробництва, засоби праці.
г) засоби сфери обігу.
д) засоби виробничої сфери, предмети праці.

**16. До якої групи і підгрупи відносять пайовий капітал підприємства?**

а) джерела власних засобів, власний капітал.

б) джерела невиробничої сфери, активи.
в) нематеріальні активи.
г) вилучені засоби.
д) джерела виробничої сфери, вилучені засоби.

**17. До якої групи і підгрупи відносять цільове фінансування і цільові надходження?**

а) джерела залучених засобів, нематеріальні активи.
б) засоби невиробничої сфери, активи.
в) джерела власних засобів, цільові джерела.
г) вилучені засоби, цільові джерела.
д) засоби виробничої сфери, вилучені засоби.

**18. До якої групи і підгрупи відносять короткострокові позики банку?**

а) вилучені засоби, довгострокові джерела.
б) джерела власних засобів, кредити банків.
в) нематеріальні активи.
г) джерела залучених засобів, кредити банків.
д) засоби виробничої сфери, вилучені засоби.

**19. До якої групи і підгрупи відносять заборгованість працівникам по оплаті праці?**

а) вилучені засоби, матеріальні активи.
б) засоби невиробничої сфери, активи.
в) залучені джерела, зобов'язання по розподілу суспільного продукту.
г) зобов'язання за власними засобами.
д) власні джерела, зобов'язання по розподілу суспільного продукту.

**20. До якої групи і підгрупи відносять заборгованість перед бюджетом по податках і платежах?**

а) вилучені засоби, позичені джерела.
б) засоби невиробничої сфери, пасиви.
в) залучені джерела, зобов'язання по розподілу суспільного продукту.
г) вилучені джерела.
д) джерела виробничої сфери, вилучені засоби.

# РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

## 2.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова

Для управління господарською діяльністю підприємства необхідні відомості про наявні засоби (майно), їх склад, розміщення і використання, а також за рахунок яких джерел ці засоби надійшли. Таку інформацію дає бухгалтерський баланс.

**Бухгалтерський баланс** – це спосіб економічного групування і узагальненого відображення стану засобів підприємства за їх складом, розміщенням і функціональною роллю в процесі відтворення та за джерелами їх утворення і цільовим призначенням на певну дату в грошовій оцінці. Зазвичай, баланс складають на перше число місяця, кварталу, року.

Бухгалтерський баланс будується у вигляді двосторонньої таблиці. У лівій частині балансу, яка називається активом, показують склад, розміщення і використання засобів; у правій, яка називається пасивом, – джерела утворення господарських засобів і цільове їх призначення.

Терміни «актив» і «пасив» мають економічний і юридичний зміст.

В економічному розумінні пасив балансу – це сума вартостей, одержаних з різних джерел (від держави, банківських установ, різних організацій, осіб) для певної мети, а актив – це конкретні форми існування цих вартостей (матеріали, продукція, кошти і ін.) на звітну дату.

У юридичному розумінні пасив балансу характеризує ступінь відповідальності підприємства перед державою, банком, різними організаціями і особами за довірене йому майно. Актив же балансу відображає майно, цінності, якими користується і розпоряджається підприємство.

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Певний вид засобів або джерел, згрупованих за економічно однорідними ознаками, утворюють статтю балансу. Статті балансу, які

відображають засоби, називаються активними, а статті, які відображають джерела – пасивними.

Загальні підсумки активу і пасиву балансу повинні бути рівними між собою. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що як в активі, так і в пасиві показують ті самі господарські засоби, тільки згруповані за різними ознаками: в активі – за складом, розміщенням і їх функціональною роллю в процесі відтворення, в пасиві – за джерелами їх утворення. Загальна сума засобів відповідного власника завжди має дорівнювати сумі тих джерел, за рахунок яких вони створені. Цим пояснюється принцип збалансованості в бухгалтерському обліку.

Наприклад, якщо власник підприємства один, то його активи будуть дорівнювати власному капіталу:

***Активи = Власний капітал (статутний капітал)***

Якщо ж частина засобів (активів) вноситься ще іншою особою, яка не є власником підприємства (банківський кредит, вклади інших організацій чи осіб), то перед ними виникає заборгованість, яка називається зобов'язаннями. Звідси випливає така рівність:

***Активи = Власний капітал + зобов'язання***

Таким чином, баланс можна розглядати ще як звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої у майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Рівність підсумків активу і пасиву балансу має велике контрольне значення, оскільки вона є засобом перевірки правильності бухгалтерських записів і складання балансу.

## 2.2. Структура балансу

Однорідні за економічним змістом статті балансу об'єднуються в групи, а групи – в розділи активу і пасиву балансу. В основу будови балансу покладено економічну класифікацію засобів та джерел їх утворення. Зміст і форма бухгалтерського балансу для підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 року № 73.

У діючій формі бухгалтерського балансу (звіту про фінансовий стан) (форма № 1) всі статті активу згруповані у три розділи, а пасиву – у чотири розділи (табл. 1).

***Таблиця 1***

***Структура балансу підприємства***

| **АКТИВ** | | **ПАСИВ** | |
|---|---|---|---|
| I. | Необоротні активи | I. | Власний капітал |
| II. | Оборотні активи | II. | Довгострокові зобов'язання і забезпечення |
| III. | Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття | III. | Поточні зобов'язання і забезпечення |
| | | IV. | Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття |

У розділі І активу балансу «Необоротні активи» статті об'єднані за однією ознакою – тривалим характером використання, але різними за своїм змістом: нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. У підсумок першого розділу основні засоби і нематеріальні активи включаються за залишковою вартістю, а довгострокові біологічні активи – за справедливою (залишковою, якщо неможливо визначити справедливу) вартістю. Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається за теперішньою вартістю.

Залишкова вартість визначається як різниця між: первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації – по нематеріальних активах; первісною вартістю і сумою зносу – по основних засобах.

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

У розділі ІІ активу балансу «Оборотні активи» показують вартість запасів і поточних біологічних активів, поточну дебіторську заборгованість (за товарними операціями, за розрахунками та іншу), поточні фінансові інвестиції, гроші та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів, інші оборотні активи. У підсумок розділу ІІ активу балансу включається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів. Сумнівним боргом вважається дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

У розділі ІІІ активу «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» відображають вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу. Група вибуття – це сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спо-

сіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Розділ І пасиву балансу «Власний капітал» відображає джерела утворення власних засобів. До таких джерел належать: зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні власного капіталу. Сума неоплаченого і вилученого капіталу також відображається в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У розділі ІІ пасиву балансу «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» відображаються відстрочені податкові зобов'язання, довгострокові кредити банків, інші довгострокові зобов'язання, довгострокові забезпечення і цільове фінансування, отримане з бюджету та інших джерел.

У розділі ІІІ пасиву балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення» вказують кредиторську заборгованість по короткострокових кредитах банків, поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, кредиторську заборгованість за товари, роботи і послуги, розрахунками з бюджетом, розрахунками зі страхування, зобов'язання перед своїми працівниками з оплати праці. Вказують також поточні забезпечення, доходи майбутніх періодів та інші поточні зобов'язання.

У розділі ІV пасиву балансу вказують зобов'язання за необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

Малі підприємства складають форму балансу, передбачену Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Групування статей балансу у відповідні розділи має важливе значення і дає змогу порівняти розміщення засобів з відповідними джерелами їх покриття, визначити, чи доцільно використовувати ці засоби, встановити ступінь забезпеченості підприємства оборотними засобами, його платоспроможність, проаналізувати фінансовий стан підприємства, що дуже важливо в умовах ринкової економіки.

Окремі види засобів не належать підприємству, а тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні (орендовані основні засоби, товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання та ін.). Ці засоби не включаються в загальний підсумок балансу, а знаходяться поза балансом. Згідно чинних положень бухгалтерського обліку такі засоби обліковуються на балансі того підприємства, якому вони належать. Це дає змогу уникнути необґрунтованого повторного обліку тих самих об'єктів при складанні зведених балансів на рівні району, області, країни.

Для контролю за виконанням зобов'язань, списанням активів, зберіганням бланків суворого обліку, нарахуванням та використанням амортизаційних відрахувань також передбачені позабалансові статті.

### 2.3. Зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями

Як відомо, бухгалтерський баланс відображає стан засобів (майна) на певну дату. Разом з тим, в процесі діяльності на підприємстві здійснюється велика кількість різноманітних господарських операцій. Під їх впливом відбуваються зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Але які б не були господарські операції і які б вони не викликали зміни в балансі, рівність між активом і пасивом завжди зберігається. Таке постійне зберігання рівності в результаті співставлення засобів підприємств з їх джерелами є основним змістом балансового узагальнення.

Розглянемо на конкретних прикладах, які зміни відбуваються в балансі під впливом різних типів господарських операцій.

***Приклад 1.*** Одержано гроші в касу з поточного рахунка в банку у сумі 4000 грн. Внаслідок цієї операції на 4000 грн. зменшиться сума коштів на поточному рахунку і одночасно в касі збільшиться на цю саму суму. Зміни відбулися в активі балансу, а в пасиві балансу ніяких змін не відбулося. Підсумок активу балансу також залишається без змін, тому що відбулося тільки внутрішнє переміщення господарських засобів. Рівність балансу не порушилась.

До типу змін, які проходять тільки в активі балансу, можна віднести такі господарські операції: витрачено сировину і матеріали на виробництво; видано під звіт відповідну суму грошей; надійшли суми на поточний рахунок від дебіторів; одержано продукцію власного виробництва та ін.

***Приклад 2.*** Розподілено прибуток і використано його у сумі 12000 грн. на збільшення фондів цільового фінансування. Внаслідок цієї операції відбулися зміни тільки в пасиві балансу, тобто в джерелах утворення господарських засобів. Прибуток підприємства при його розподілі зменшиться на 12000 грн. і на таку ж суму збільшаться фонди цільового фінансування. Підсумок пасиву не зміниться (відбулося внутрішнє переміщення в джерелах), рівність балансу не порушиться.

До такого типу змін можна віднести операції: частина прибутку при розподілі зарахована на збільшення резервного капіталу; за рахунок одержаного кредиту банку погашено заборгованість перед постачальниками та іншими кредиторами; утримано податки із заробітної плати працівників та ін.

***Приклад 3.*** Надійшли від постачальників матеріали на загальну суму 25000 грн., розрахунки за які ще не проведені. Ця операція, з одного боку, приводить до збільшення суми матеріалів, з другого – у підприємства (якщо воно ще не розрахувалося за матеріали) зростає заборгованість перед постачальниками. В активі балансу стаття «Виробничі запаси» збільшиться на 25000 грн. і в пасиві стаття «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» також збільшиться на таку саму суму. Отже, збільшаться господарські засоби і джерела їх утворення, на однакову суму збільшаться підсумки активу і пасиву бухгалтерського балансу.

До такого типу операцій можна віднести: прийнято на баланс основні засоби як внесок до статутного (пайового) капіталу; нараховано заробітну плату працівникам; одержано в касу кредит банку або зараховано його на поточний рахунок; прийнято від підрядної організації виконані будівельні роботи чи надані послуги та ін.

***Приклад 4.*** Перераховано з поточного рахунка постачальнику 15000 грн. в часткове погашення заборгованості за придбані матеріали. В результаті цієї операції грошей на поточному рахунку зменшиться на 15000 грн. в активі і заборгованість перед постачальником також зменшиться на 15000 грн. в пасиві. Підсумок активу і пасиву балансу зменшиться на одну й ту ж суму, рівність балансу зберігається.

До такого типу змін можна віднести операції: перераховано з поточного рахунка кошти в погашення заборгованості по кредитах банку, податках і зборах, іншим кредиторам; списано з балансу основні засоби в результаті виходу учасників; видано з каси заробітну плату, допомогу по тимчасовій непрацездатності, відпускні та ін.

Розглянуті нами господарські операції охоплюють всі можливі варіанти типових змін балансу (табл. 2):

***Таблиця 2***

***Типові зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями***

| **АКТИВ** | **ПАСИВ** |
|---|---|
| I. Каса + 4000 грн.<br>Поточний рахунок в банку – 4000 грн.<br>+А; – А | II. Прибуток – 12000 грн.<br>Цільове фінансування +12000 грн.<br>+ П; – П |
| III. Виробничі запаси + 25000 грн.<br>+ А | III. Розрахунки з постачальниками і підрядниками +25000 грн.<br>+ П |
| IV. Поточний рахунок в банку – 15000 грн.<br>– А | IV. Розрахунки з постачальниками і підрядниками – 15000 грн.<br>– П |

– перший тип – зміни відбуваються тільки в активі балансу, одна стаття збільшується, а інша взаємопов'язана стаття зменшується на одну й ту ж суму;

– другий тип – зміни відбуваються тільки в пасиві балансу, одна стаття збільшується, а інша взаємопов'язана стаття зменшується на одну й ту ж суму;

– третій тип – активно-пасивні зміни в сторону збільшення; збільшуються господарські засоби з одночасним збільшенням джерел їх утворення;

– четвертий тип – активно-пасивні зміни в сторону зменшення; зменшуються господарські засоби і одночасно зменшується відповідне джерело їх утворення.

Підсумки активу і пасиву балансу (валюта балансу) збільшуються або зменшуються лише за умови, коли господарська операція впливає водночас на засоби та їх джерела. Інші операції викликають перегрупування сум в статтях активу або пасиву і не змінюють підсумок балансу.

### Запитання для самоконтролю

1. *Що таке баланс як елемент методу бухгалтерського обліку?*
2. *Який зміст і будова бухгалтерського балансу?*
3. *Яка структура балансу (звіту про фінансовий стан)?*
4. *Чим зумовлена рівність підсумків активу і пасиву балансу?*
5. *Які є типові зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями?*
6. *В чому суть першого типу змін в балансі?*
7. *В чому суть другого типу змін в балансі?*
8. *В чому суть третього типу змін в балансі?*
9. *В чому суть четвертого типу змін в балансі?*

### Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань

**1. Що таке бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку?**

а) одна з форм річного звіту.

б) спосіб групування і зіставлення засобів підприємств і їх джерел.

в) рівність, рівновага.

г) важливий звітний документ.

д) спосіб групування джерел господарських засобів.

**2. Що відображають в активі балансу?**

а) прибуток підприємства.
б) забезпечення активів.
в) господарські засоби, їх склад і розміщення.
г) джерела засобів, їх склад і розміщення.
д) довгострокові джерела.

**3. Що відображають в пасиві балансу?**

а) джерела власних і залучених засобів.
б) забезпечення активів.
в) господарські засоби, їх склад і розміщення.
г) джерела засобів, їх склад і розміщення.
д) довгострокові джерела.

**4. Під впливом якої операції відбудуться зміни в пасиві балансу?**

а) нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва.
б) нараховані фінансовим органам податки, утримані із зарплати.
в) перераховано з поточного рахунку в банку податки.
г) списано з балансу основні засоби.
д) оприбутковано продукцію з основного виробництва.

**5. Під впливом якої операції відбудуться зміни в активі балансу?**

а) списано матеріали на основне виробництво.
б) видано заробітну плату робітникам.
в) нараховано заробітну плату робітникам допоміжних виробництв.
г) одержано сировину від постачальника, розрахунки не проведено.
д) нараховано знос по основних засобах.

**6. Під впливом якої операції відбудуться зміни в активі і пасиві балансу у бік збільшення?**

а) нараховано заробітну плату адмінуправлінському персоналу.
б) видано заробітну плату директору підприємства.
в) видано із каси під звіт Петрову на відрядження.
г) повернуто в касу підзвітні суми.
д) оплачено позику банку.

**7. Під впливом якої операції відбудуться зміни в активі і пасиві балансу у бік зменшення?**

а) видано з каси заробітну плату робітникам і службовцям.

б) списано на витрати виробництва паливо.
в) списано матеріали на виробництво.
г) одержано позику банку і зараховано на поточний рахунок.
д) частину прибутку приєднано до статутного капіталу.

**8. Які з господарських операцій належать до першого типу змін?**

а) одержано від постачальника і оприбутковано на склад нафтопродукти.
б) надійшла виручка від покупців за реалізовану продукцію.
в) перераховано з поточного рахунку в банку суму для погашення заборгованості постачальнику.
г) розподілено і приєднано до статутного капіталу частину прибутку підприємства.
д) витрачено добрива на підживлення посівів кукурудзи.

**9. Які з господарських операцій належать до другого типу змін?**

а) за рахунок одержаної довготермінової позики погашено заборгованість перед постачальником.
б) відвантажено молокозаводу молоко.
в) частину прибутку приєднано до резервного капіталу.
г) витрачено підзвітною особою гроші на придбання малоцінного інвентаря.
д) утримано податок на доходи фізичних осіб.

**10. Які господарські операції належать до третього типу змін?**

а) одержано безкоштовно легковий автомобіль в порядку гуманітарної допомоги.
б) витрачено насіння на сівбу.
в) перераховано з поточного рахунку постачальнику для погашення заборгованості.
г) нараховано оплату праці працівникам у рослинництві.
д) нараховано знос на малоцінні необоротні матеріальні активи.

**11. Які з представлених господарських операцій належать до четвертого типу змін?**

а) нараховано знос на основні засоби.
б) видано з каси заробітну плату робітникам і службовцям.

в) одержано і зараховано на поточний рахунок позику банку.

г) внаслідок непридатності ліквідовано корівник.

д) перераховано з поточного рахунку кошти різним кредиторам.

**12. До якого типу змін відноситься господарська операція «Одержано і оприбутковано продукцію переробного цеху»?**

а) до першого типу.

б) до другого типу.

в) до третього типу.

г) до четвертого типу.

д) до першого і другого типів.

**13. До якого типу змін відноситься господарська операція «Утримано із заробітної плати працівників внески на загальнообов'язкове соціальне страхування»?**

а) до першого типу.

б) до другого типу.

в) до третього типу.

г) до четвертого типу.

д) до першого і третього типів.

**14. До якого типу змін відноситься господарська операція «Видано з каси заробітну плату працівникам»?**

а) до першого типу.

б) до другого типу.

в) до третього типу.

г) до четвертого типу.

д) до другого і третього типів.

**15. До якого типу змін відноситься господарська операція «Витрачено сировину на виробництво молочної продукції»?**

а) до першого типу.

б) до другого типу.

в) до третього типу.

г) до четвертого типу.

д) до третього і четвертого типів.

**16. Яка господарська операція відноситься до другого типу змін?**

а) одержано від виробництва продукцію.

б) погашено заборгованість за кредити.

в) отримано в банку позику.

г) оплачено рахунок постачальника за рахунок одержаної позики.

д) створено резервний капітал.

**17. Яка господарська операція відноситься до третього типу змін?**

а) прийнято на баланс побудований зерносклад.

б) погашено заборгованість за кредити.

в) прийнято від постачальників будівельні матеріали.

г) оплачено рахунок постачальника.

д) створено резервний капітал.

**18. Яка господарська операція відноситься до четвертого типу змін?**

а) прийнято на баланс закладений виноградник.

б) погашено заборгованість за кредити.

в) отримано в банку позику.

г) оплачено рахунок постачальника власними коштами.

д) створено резервний капітал.

**19. Скільки розділів має баланс підприємства?**

а) в активі – 4, в пасиві – 5.

б) в активі – 3, в пасиві – 5.

в) в активі – 4, в пасиві – 4.

г) в активі – 3, в пасиві – 4.

д) в активі – 2, в пасиві – 3.

**20. Яким нормативним документом визначені зміст і форма бухгалтерського балансу?**

а) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

б) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1.

в) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2.

г) Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1.

д) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 і 2.

# РОЗДІЛ 3. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

## 3.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх будова і призначення

Як відомо, за допомогою методу бухгалтерського балансового узагальнення співставляються показники активу і пасиву балансу і тим самим здійснюється контроль за господарськими засобами на підприємстві. Бухгалтерський баланс дає важливі відомості про стан цих засобів на певну дату в грошовій оцінці. Проте для оперативного управління підприємством недостатньо знати стан господарських засобів і їх джерел тільки на певну дату. Протягом звітного періоду (місяця) на підприємстві відбувається багато господарських операцій. Тому необхідно не тільки мати поточні дані про наявність, а й систематично контролювати рух цих засобів. Такі дані про рух засобів одержують за допомогою системи бухгалтерських рахунків.

**Рахунки бухгалтерського обліку** – це спосіб групування здійснюваних господарських операцій підприємства за економічно однорідними ознаками з метою поточного відображення наявності і руху окремих видів засобів, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності.

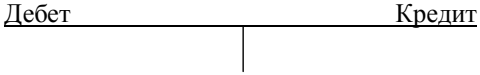
Зазвичай, для кожної економічно однорідної групи засобів, їх джерел, господарських процесів відкриваються окремі рахунки, яким присвоюється спеціальний код.

Наприклад, рахунки: 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами» та ін.

Рахунок будується у вигляді двосторонньої таблиці: ліву частину якої прийнято називати «дебет», а праву – «кредит».

Схематично рахунок можна показати так:

Рахунок _____
(код і назва рахунка)




На рахунку відображають всі зміни, які відбуваються в засобах чи джерелах (збільшення – в одній частині, а зменшення – у другій), а також наявність на початок і кінець звітного періоду.

Початковий стан засобів має назву «початковий залишок» (сальдо). Маючи початковий залишок і зміни (надходження, вибуття), можна визначити кінцевий залишок.

Між рахунками і балансом існує тісний взаємозв'язок, який ґрунтується на єдиній основі – подвійному економічному групуванні господарських засобів і їх джерел.

Рахунки, які відкриваються на статті активу балансу, називаються активними, а рахунки, які відкриваються на пасивні статті – пасивними. В той час, як засоби підприємства відображають у лівій частині балансу, то і залишки на активних рахунках записують у лівій частині – по дебету, і навпаки, якщо джерела засобів відображають у правій частині балансу, то і на пасивних рахунках залишки записують у правій частині – по кредиту. Сума всіх дебетових залишків рахунків дорівнює підсумку активу балансу, а сума всіх кредитових залишків на рахунках дорівнює підсумку пасиву балансу.

На активних рахунках збільшення засобів записують по дебету, а зменшення – по кредиту; на пасивних рахунках збільшення джерел записують по кредиту, а зменшення – по дебету.

В кінці звітного періоду по кожному рахунку підраховують підсумки (зміни по дебету і кредиту та кінцеві залишки).

Сума господарських операцій за звітний період по дебету називається дебетовим оборотом, а сума господарських операцій по кредиту – кредитовим оборотом.

Стан засобів або джерел на кінець звітного періоду називається кінцевим залишком (сальдо).

Для прикладу розглянемо активний рахунок 20 «Виробничі запаси» і пасивний рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»:

Рахунок 20
«Виробничі запаси»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Сальдо: 65000 | |
| 3) 2500<br>5) 3500 | 1) 8500<br>2) 1800 |
| Оборот: 28500 | Оборот: 10300 |
| Сальдо: 83200 | |

Рахунок 63
«Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| | Сальдо: 30000 |
| 4) 15000 | 3) 25000 |
| Оборот: 1500 | Оборот: 25000 |
| | Сальдо: 40000 |

Щоб визначити кінцеве сальдо на активному рахунку 20 «Виробничі запаси» необхідно до початкового залишку по дебету в сумі 65000 грн. додати оборот по дебету в сумі 28500 грн. і відняти оборот по кредиту в сумі 10300 грн. В нашому прикладі на кінець звітного періоду залишок виробничих запасів становитиме 83200 грн.

Щоб визначити кінцеве сальдо на пасивному рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», необхідно до початкового залишку по кредиту в сумі 30000 грн. додати оборот по кредиту в сумі 25000 грн. і відняти оборот по дебету в сумі 15000 грн. В нашому прикладі на кінець звітного періоду підприємство має заборгованість перед постачальниками в сумі 40000 грн.

На практиці зустрічаються такі рахунки, на яких водночас обліковують господарські засоби і джерела їх утворення. Такі рахунки називають активно-пасивними, вони поєднують в собі властивості активного і пасивного рахунків. Найчастіше активно-пасивні рахунки зустрічаються при здійсненні розрахунків з різними організаціями, установами, особами, які протягом певного періоду були винні підприємству, а в інший період підприємство заборгувало їм. У результаті таких розрахункових взаємовідносин виникає і дебіторська і кредиторська заборгованість.

Схематично активно-пасивний рахунок розрахунків можна представити у такому вигляді:

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Початковий залишок (дебіторська заборгованість) | Початковий залишок (кредиторська заборгованість) |
| Збільшення дебіторської заборгованості (+) | Збільшення кредиторської заборгованості (+) |
| Зменшення кредиторської заборгованості (–) | Зменшення дебіторської заборгованості (–) |
| Кінцевий залишок (дебіторська заборгованість | Кінцевий залишок (кредиторська заборгованість) |

Активно-пасивні рахунки мають розгорнуте сальдо: дебетове сальдо показує суму дебіторської заборгованості, а кредитове сальдо – суму кредиторської заборгованості.

Щоб визначити кінцевий залишок на активно-пасивному рахунку, необхідно спочатку роз'єднати дебіторську і кредиторську заборгованість, тобто відкрити окремо рахунки на дебіторів і кредиторів. Після цього записати початкові залишки і всі господарські операції на відповідні рахунки, підрахувати обороти, визначити кінцеві залишки на кожному з відкритих рахунків. Підсумок всіх дебетових залишків на кінець звітного періоду буде становити дебіторську заборгованість, а підсумок всіх кредитових залишків – кредиторську заборгованість.

### 3.2. Подвійний запис, його суть і значення

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства і організації ведуть бухгалтерський облік майна та результатів своєї роботи методом подвійного запису господарських операцій. Це означає, що кожна сума відповідної господарської операції записується двічі: на дебет одного і кредит другого рахунка. Ці рахунки взаємопов'язані. Тому взаємо-

пов'язане відображення господарських операцій в системі бухгалтерських рахунків має назву «спосіб подвійного запису».

Наведемо приклад подвійного запису на рахунках: підприємство одержало матеріали (виробничі запаси) від постачальника на суму 25000 грн. Ця операція привела до змін по двох статтях: «Виробничі запаси» і «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Стаття «Виробничі запаси» активна, а стаття «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» пасивна. На активному рахунку збільшення матеріалів буде записано по дебету. Водночас зросте заборгованість перед постачальником на пасивному рахунку, яка буде записана по кредиту рахунка. Скорочено можна записати дану господарську операцію в такому вигляді:

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси»* | *25000 грн.* |
| *Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»* | *25000 грн.* |

На рахунках дана операція записана під номером 3 (стор. 49).

Такий запис, при якому вказується рахунок, що дебетується і рахунок, що кредитується і на яку суму, має назву «бухгалтерська проводка». Взаємозв'язок рахунків під впливом господарської операції називається кореспонденцією рахунків, а такі рахунки – кореспондуючими.

Бухгалтерські проводки бувають прості і складні. Бухгалтерський запис, при якому один рахунок дебетується і один кредитується, є простою проводкою. Прикладом простої проводки може бути розглянута вище господарська операція, в результаті якої дебетується рахунок 20 «Виробничі запаси» і кредитується рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Бухгалтерський запис, при якому один рахунок дебетується, а декілька кредитуються або навпаки, має назву «складна проводка». Наведемо приклад складної проводки:

***Приклад 1.*** Поступили від постачальників виробничі запаси на 12000 грн., малоцінні та швидкозношувані предмети – на 4000 грн.

Бухгалтерський запис буде такий (в грн.):

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси»* | *12000 грн.* |
| *Дебет рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»* | *4000 грн.* |
| *Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»* | *16000 грн.* |

***Приклад 2.*** Відпущено на витрати основного виробництва сировини (виробничих запасів) на суму 10000 грн., напівфабрикатів – на суму 1200 грн. Бухгалтерський запис буде такий (у грн.):

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 23 «Виробництво»* | *11200 грн.* |
| *Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси»* | *10000 грн.* |
| *Кредит рахунка 25 «Напівфабрикати»* | *1200 грн.* |

Подвійний запис є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і має контрольне значення. Так, записи на дебеті рахунків у загальній сумі повинні дорівнювати записам на кредиті рахунків.

Для забезпечення контролю за повнотою і правильністю відображення господарських операцій всі бухгалтерські записи реєструють у календарній послідовності. Для цього складають Журнал реєстрації господарських операцій. Відображення господарських операцій у календарній послідовності називається хронологічним записом. Метою хронологічного запису є послідовне відображення всіх господарських операцій, що здійснюються у звітному періоді, незалежно від їхнього економічного змісту.

Для одержання відомостей про конкретні об’єкти господарської діяльності (засоби, джерела, процеси, результати) потрібне групування операцій за економічно однорідними ознаками. Таке групування в бухгалтерському обліку забезпечується за допомогою рахунків. Відображення господарських операцій на рахунках здійснюється за певною системою, а тому називається систематичним записом.

На практиці хронологічний і систематичний записи поєднуються, тобто на рахунках обліковують господарські операції за економічно однорідними ознаками у календарній послідовності.

### 3.3. Синтетичні й аналітичні рахунки

**Синтетичними рахунками** називають рахунки, які дають характеристику певних економічно однорідних груп засобів, їх джерел і господарських процесів в узагальненому грошовому виразі. Облік, що здійснюється за допомогою синтетичних рахунків, має назву «синтетичний». Прикладами синтетичних рахунків можуть бути: 10 «Основні засоби», 16 «Довгострокові біологічні активи», 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 50 «Довгострокові позики», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації» та ін.

Проте, для оперативного управління господарською діяльністю підприємства необхідно мати дані не тільки про загальну суму облічуваних об'єктів, але й про залишки, збільшення і зменшення їх за окремими видами, найменуваннями, сортами і т.д. Наприклад, необхідні дані про кількість готової продукції, палива, видів сировини тощо. Такі відомості одержують за допомогою аналітичних рахунків.

**Аналітичними рахунками** називають рахунки, призначені для обліку окремих видів засобів, їх джерел і господарських процесів. Облік, що здійснюється за допомогою аналітичних рахунків, називається аналітичним. Аналітичні рахунки, які відображають рух матеріальних цінностей, здійснюють не тільки в грошовому, а й в натуральних вимірниках. Кількість аналітичних рахунків, їх номенклатура на кожному підприємстві залежить від особливостей об'єктів, що облічуються.

Між синтетичними і аналітичними рахунками існує тісний взаємозв'язок, який розглянемо на конкретному прикладі.

Відкриємо синтетичний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і аналітичні рахунки «Пшениця озима», «Ячмінь», «Картопля». Для спрощення записів на аналітичних рахунках відобразимо операції тільки у грошовому вимірнику.

Схема записів на синтетичному рахунку 27 і відкритих до нього аналітичних рахунках така:

Рахунок 27
«Продукція сільськогосподарського виробництва»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Сальдо: 50000<br>1) 2000<br>2) 1500 | 3) 4500 |
| Оборот: 3500 | Оборот: 4500 |
| Сальдо: 49000 | |

Аналітичні рахунки до синтетичного рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

1. «Пшениця озима»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Сальдо: 30000 | |
| 1)1200 | 3) 3200 |
| Оборот: 1200 | Оборот: 3200 |
| Сальдо: 28000 | |

2. «Ячмінь»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Сальдо: 7500 | |
| 1) 800 | 3) 400 |
| Оборот: 800 | Оборот: 400 |
| Сальдо: 7900 | |

3. «Картопля»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Сальдо: 12500 | |
| 2) 1500 | 3) 900 |
| Оборот: 1500 | Оборот: 900 |
| Сальдо: 13100 | |

1. Якщо синтетичний рахунок активний, то й аналітичні рахунки, відкриті до нього, активні; якщо синтетичний рахунок пасивний, то і аналітичні його рахунки – пасивні. У нашому прикладі рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» активний, відповідно активні також його аналітичні рахунки: «Пшениця озима», «Ячмінь», «Картопля».

2. Залишки на синтетичному рахунку і на його аналітичних рахунках містяться у тій же частині (правій або лівій). В нашому прикладі ці залишки записані в лівій частині (по дебету).

3. Якщо синтетичний рахунок дебетується, то і аналітичні рахунки, відкриті до цього синтетичного рахунка, дебетуються (операції 1, 2). Якщо синтетичний рахунок кредитується, то і його аналітичні рахунки кредитуються (операція 3).

4. Початковий залишок синтетичного рахунка дорівнює сумі початкових залишків його аналітичних рахунків (50000 = 30000 + 7500 + 12500). Оборот по дебету синтетичного рахунка дорівнює сумі дебетових оборотів його аналітичних рахунків (3500 = 1200 + 800 + 1500); оборот по кредиту синтетичного рахунка дорівнює сумі кредитових оборотів його аналітичних рахунків (4500 = 3200 + 400 + 900). Залишок на кінець звітного періоду синтетичного рахунка дорівнює сумі кінцевих залишків його аналітичних рахунків (49000 = 28000 + 7900 + 13100).

Крім синтетичних і аналітичних рахунків, в бухгалтерському обліку використовують субрахунки, які являють собою додаткове групування показників однорідних аналітичних рахунків у межах даного синтетичного рахунка. Зазвичай, субрахунки відкривають до тих синтетичних рахунків, які мають багато аналітичних рахунків.

Наприклад, до синтетичного рахунка 20 «Виробничі запаси» відкривають 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».

Аналітичними рахунками до кожного субрахунку будуть конкретні види сировини, матеріалів, палива, інших виробничих запасів.

У діючому плані рахунків бухгалтерського обліку передбачений перелік синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків

(рахунків другого порядку). Аналітичні рахунки встановлює кожне підприємство самостійно.

### 3.4. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку, перевірки правильності записів і визначення оборотів та залишків на рахунках складають оборотні відомості по синтетичних і аналітичних рахунках.

По синтетичних рахунках оборотні відомості бувають простої і шахової будови. Розглянемо просту оборотну відомість по синтетичних рахунках (табл. 3).

***Таблиця 3***

***Оборотна відомість по синтетичних рахунках***

| Код і назва рахунка | Сальдо на 1 січня | | Оборот за січень | | Сальдо на 1 лютого | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| 10 «Основні засоби» | 700000 | – | 20000 | 30000 | 690000 | – |
| 20 «Виробничі запаси» | 65000 | – | 28500 | 10300 | 83200 | – |
| 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» | 50000 | – | 3500 | 4500 | 49000 | – |
| 31 «Рахунки в банках» | 35000 | – | – | 1000 | 34000 | – |
| 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» | – | 750000 | 30000 | 26900 | – | 746900 |
| 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» | – | 25000 | – | 10000 | – | 35000 |
| 60 «Короткострокові позики» | – | 45000 | 10700 | – | – | 34300 |
| 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» | – | 30000 | 15000 | 25000 | – | 40000 |
| Разом: | 850000 | 850000 | 107700 | 107700 | 856200 | 856200 |

У відомість записують код і назви всіх синтетичних рахунків і по кожному з них початкове сальдо, дебетовий і кредитовий оборот та кінцеве сальдо.

Як видно з наведеного прикладу, у відомості спостерігається три пари рівностей.

Рівність підсумків початкових залишків по дебету і кредиту пояснюється рівністю активу і пасиву балансу, на основі якого були відкриті рахунки.

Підсумок оборотів по дебету дорівнює підсумку оборотів по кредиту, виходячи із суті подвійного відображення господарських операцій (подвійного запису) на рахунках.

Рівність підсумків дебетового і кредитового залишків на кінець звітного періоду пояснюється попередніми двома рівностями, як підсумок активу і пасиву балансу на кінець звітного періоду.

Якщо проста оборотна відомість дає узагальнене уявлення про стан і зміни засобів підприємства та джерел їх формування, то шахова оборотна відомість дає більш детальну економічну характеристику. Побудована за принципом шахової дошки, ця відомість не тільки відображає загальну суму засобів, які ми одержали, а й доводить, звідки, з допомогою якого джерела вони утворені. Завдяки шаховій відомості можна встановити взаємозв'язок між рахунками, визначити правильність складання бухгалтерської проводки.

Наведемо шахову оборотну відомість по синтетичних рахунках у спрощеному вигляді (табл. 4).

Так, з наведеної відомості можна дізнатися не тільки про вартість витрачених матеріалів (кредитовий оборот рахунка 20 «Виробничі запаси» – 10000 грн.), а й куди саме їх витрачено (на виробництво – 10000 грн.) і т.д. по кожній з наведених сум.

Шаховий принцип запису, закладений в шаховій оборотній відомості, використовується при побудові бухгалтерських регістрів (зокрема, при журнально-ордерній формі обліку), при підготовці облікових записів у нагромаджувальних відомостях і ін.

За даними аналітичних рахунків також складаються оборотні відомості. Форми їх різні і залежать від того, як ведеться облік по аналітичних рахунках (у грошовому і натуральних вимірниках чи тільки в грошовому виразі) і які ці рахунки – активні чи пасивні.

***Таблиця 4***

***Шахова оборотна відомість***

| Рахунки, що кредитуються / Рахунки, що дебетуються | Сальдо на початок місяця | | 10 «Основні засоби» | 20 «Виробничі запаси» | 31 «Рахунки в банках» | 23 «Виробництво» | 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» | 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» | Обороти по дебету | Сальдо на кінець місяця | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Дебет | Кредит | | | | | | | | Дебет | Кредит |
| 10 «Основні засоби» | 600000 | - | - | - | - | - | 45000 | - | 45000 | 625000 | - |
| 20 «Виробничі запаси» | 25000 | - | - | - | - | - | - | 15000 | 15000 | 30000 | - |
| 31 «Рахунки в банках» | 35000 | - | - | - | - | - | - | - | - | 27000 | - |
| 23 «Виробництво» | 80000 | - | - | 10000 | - | - | - | - | 10000 | 90000 | - |
| 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» | - | 685000 | 20000 | - | - | - | - | - | 20000 | - | 710000 |
| 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» | - | 55000 | - | - | 8000 | - | - | - | 8000 | - | 62000 |
| Обороти по кредиту | × | × | 20000 | 10000 | 8000 | - | 45000 | 15000 | 98000 | × | × |
| БАЛАНС | 740000 | 740000 | × | × | × | × | × | × | × | 772000 | 772000 |

Товарно-матеріальні цінності обліковуються як в натуральних, так і в грошовому вимірниках, тому і в оборотних відомостях необхідно передбачити колонки для відображення кількості і суми.

Аналітичні рахунки, на яких відображають джерела засобів, різні розрахунки, містять інформацію тільки в грошовому виразі, а тому в оборотних відомостях по цих рахунках передбачаються колонки тільки для вартісних показників.

На аналітичні рахунки окремого синтетичного рахунка складають одну оборотну відомість, а якій приводять по кожному аналітич-

ному рахунку сальдо на початок звітного періоду (місяця), обороти по дебету і кредиту за місяць і сальдо на кінець місяця.

По активних аналітичних рахунках в оборотній відомості залишки приводять тільки в одній колонці (по дебету), по пасивних – по кредиту. Якщо ж синтетичний рахунок (субрахунок) є активно-пасивним, то в оборотній відомості по його аналітичних рахунках залишки приводять по дебету (на активних рахунках) і по кредиту (на пасивних рахунках).

За допомогою оборотних відомостей по аналітичних рахунках перевіряється взаємозв'язок між синтетичними і аналітичними рахунками.

Складання оборотних відомостей (особливо по аналітичних рахунках) – трудомістка робота. Тому на практиці часто складають сальдові відомості (табл. 5).

***Таблиця 5***

***Сальдова відомість***
***по аналітичних рахунках до синтетичного***
***рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»***

| Аналітичні рахунки | Сальдо на 1 січня | | Сальдо на 1 лютого | | Сальдо на 1 березня | | і т.д. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | кількість | сума | кількість | сума | кількість | сума | |
| 1. Пшениця озима | 800 | 30000 | 790 | 28000 | 640 | 19200 | |
| 2. Ячмінь | 200 | 7500 | 202 | 7900 | 193 | 6760 | |
| 3. Картопля | 225 | 12500 | 238 | 13100 | 230 | 9180 | |
| Разом: | × | 50000 | × | 49000 | × | 35140 | |

В сальдових відомостях по кожному аналітичному рахунку вказують тільки залишки (сальдо) на початок кожного звітного періоду.

При цьому контроль за правильністю облікових записів не погіршується, оскільки звіряння натуральних і грошових показників за-

лишків на рахунках дає ті самі результати, що й звіряння показників оборотних відомостей.

Сальдові відомості є основою при застосуванні на підприємстві прогресивного сальдового методу обліку товарно-матеріальних цінностей.

### 3.5. Класифікація рахунків за економічним змістом

Господарські засоби, джерела їх утворення і господарські процеси облічуються на багатьох рахунках. Для правильного використання рахунків необхідно знати їх особливості, зміст дебету і кредиту, чітко визначити об'єкти, які повинні обліковуватись на конкретному рахунку. Це досягається за допомогою класифікації рахунків.

**Класифікація рахунків –** це науково обґрунтоване групування рахунків за певними однорідними ознаками.

Класифікація рахунків допомагає вивчити зміст і будову системи рахунків, найзагальніші, найсуттєвіші ознаки окремих груп рахунків, легше визначити призначення рахунку, його використання. Все це сприяє поліпшенню організації обліку, забезпечує одержання інформації для всебічної характеристики діяльності підприємства.

Рахунки бухгалтерського обліку класифікують в розрізі двох основних ознак:

1) за економічним змістом;

2) за призначенням і структурою.

**Класифікація рахунків за економічним змістом** визначає систему рахунків, які використовуються для забезпечення обліку на підприємстві, встановлює, що саме обліковується на даному рахунку, які конкретно об'єкти відображаються на ньому.

За економічним змістом рахунки поділяють на дві групи:

1) рахунки господарських засобів і процесів;

2) рахунки джерел господарських засобів (рис. 5).

Рахунки господарських засобів і процесів використовують для обліку і контролю за наявністю та рухом засобів у процесі виробницт-

ва, обміну (обігу), розподілу і невиробничого споживання. До цих рахунків відносять рахунки необоротних активів, запасів, коштів і розрахунків та інших активів, доходів і результатів діяльності, витрат за елементами та витрат діяльності.

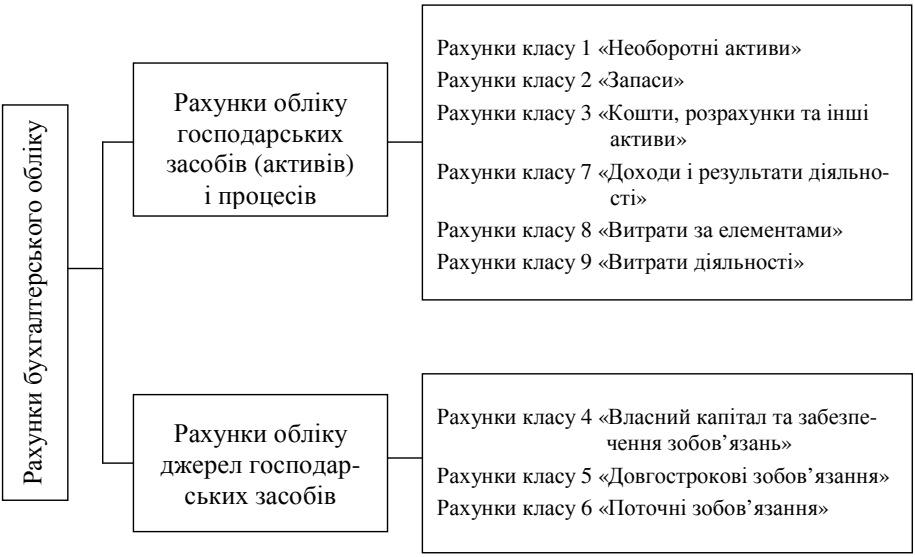



***Рис. 5. Класифікація рахунків за економічним змістом***

Рахунки джерел господарських засобів використовують для обліку і контролю за станом і змінами джерел власних і залучених (позичених) засобів. До рахунків обліку власних джерел відносять рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Для обліку залучених джерел використовують рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання» і рахунки класу 6 «Поточні зобов'язання».

Класифікація рахунків за економічним змістом має важливе практичне значення для організації бухгалтерського обліку і розглядається в нерозривному зв'язку з системою показників, необхідних для контролю та управління виробництвом.

### 3.6. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

**Класифікація рахунків за призначенням і структурою** визначає, для чого призначений рахунок, для одержання яких облікових даних, який зміст дебету і кредиту, а також залишку.

Рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою поділяють на такі групи: рахунки основні, регулюючі, операційні, фінансово-результатні, позабалансові (рис. 6).

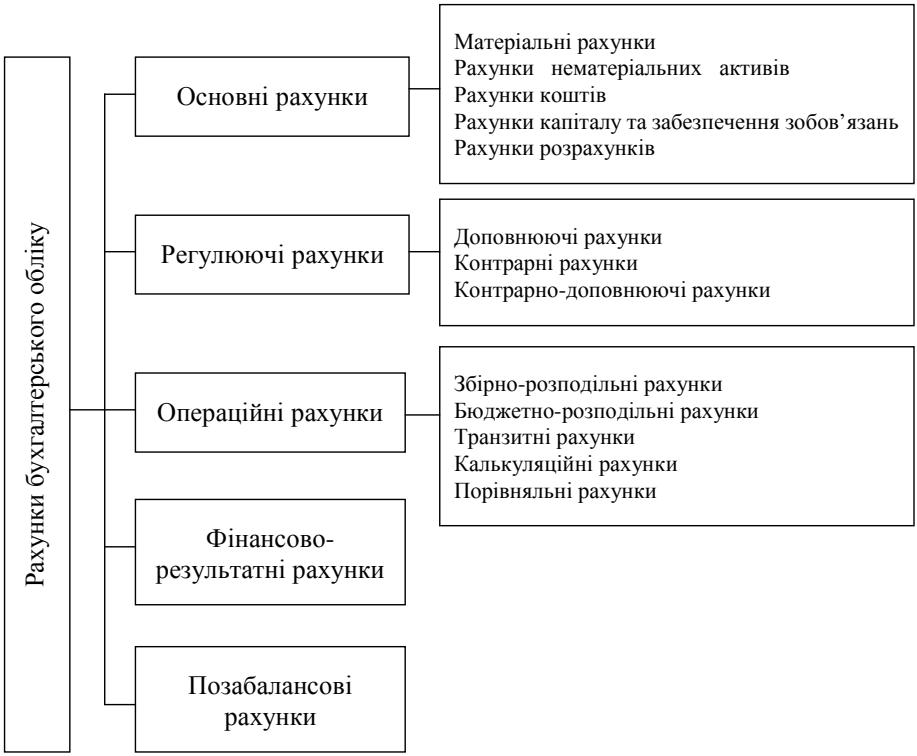



***Рис. 6. Класифікація рахунків за призначенням і структурою***

**Основні рахунки** відображають наявність та рух господарських засобів, стан і зміни їх джерел.

До основних рахунків відносять: матеріальні рахунки, нематеріальних активів, коштів, капіталу та забезпечення зобов'язань, рахунки розрахунків.

**Матеріальні рахунки** призначені для обліку матеріальних цінностей. Ці рахунки активні, дебетові обороти означають надходження цінностей, а кредитові – вибуття. Матеріальні рахунки ще називають інвентарними, тобто такими, які підлягають інвентаризації. Аналітичний облік ведуть по кожному виду матеріальних цінностей в натуральних і грошових вимірниках. До цієї групи належать рахунки: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» (субрахунки 281-284, 286).

Для обліку **нематеріальних активів** призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи». Цей рахунок активний: за дебетом відображають придбання нематеріальних активів, за кредитом – вибуття.

**Рахунки коштів** використовують для обліку і контролю грошей, які зберігаються в касі підприємства та на рахунках в банках. Грошові рахунки активні. До них відносять рахунки: 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти». До рахунків коштів можна також віднести рахунки на яких обліковують еквіваленти грошових коштів (14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції», а також субрахунок 184 «Інші необоротні активи» (в частині грошових коштів, які неможливо використати протягом дванадцяти місяців).

**Рахунки капіталу та забезпечення зобов'язань** використовують для обліку стану та змін джерел власних засобів і фінансування. До цих рахунків відносять: 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал в дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 49 «Страхові резерви». Ці рахунки пасивні, тому сальдо можуть мати тільки кредитове. На кредит рахунків записують утворення (збільшення) капіталу, а на дебет – змен-

шення або використання. Аналітичний облік ведуть по кожному джерелу окремо в грошовому виразі.

**Рахунки розрахунків** використовують для обліку розрахункових відносин з різними організаціями, підприємствами, установами, особами. Заборгованість може бути на користь даного підприємства – дебіторська і на користь інших підприємств та осіб – кредиторська. Виходячи з цього, дані рахунки можуть бути активними (18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» – субрахунки 181-183, 17 «Відстрочені податкові активи», 34 «Короткострокові векселі одержані», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами») і пасивними (рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання» і класу 6 «Поточні зобов'язання»).

Не дивлячись на те, що в Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені окремо рахунки розрахунків по дебіторах (класи 1, 3) і кредиторах (класи 5, 6) на практиці мають місце активно-пасивні рахунки. Наприклад, субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» може бути активно-пасивним (одні особи можуть бути винні підприємству, а іншим – заборгувало підприємство). При попередній оплаті покупцями за відправлення продукції в майбутньому виникає кредиторська заборгованість підприємства перед покупцями і замовниками, а при попередній оплаті постачальникам за надходження матеріальних цінностей в майбутньому – дебіторська заборгованість постачальників перед підприємством. Проте, аналітичні рахунки, відкриті до відповідного синтетичного рахунка чи субрахунка, можуть бути тільки активними або тільки пасивними і відображати один вид заборгованості: дебіторську чи кредиторську.

**Регулюючі рахунки** призначені для коригування й уточнення оцінки господарських засобів та їх джерел, що обліковуються на основних рахунках. Ці рахунки бувають доповнюючими, контрарними, контрарно-доповнюючими.

Регулюючі рахунки, які збільшують вартість господарських засобів та їх джерел, називають **доповнюючими**. Наприклад, основний

рахунок 20 «Виробничі запаси» – має доповнюючий рахунок «Транспортно-заготівельні витрати» (аналітичний рахунок).

| 20 «Виробничі запаси» | |
|---|---|
| Дебет | Кредит |
| Залишок:<br>18000 грн. | |

| «Транспортно-заготівельні витрати» | |
|---|---|
| Дебет | Кредит |
| Залишок:<br>1750 грн. | |

Ці рахунки активні, фактична вартість придбаних матеріалів буде становити 19750 грн. (18000 + 1750).

Для пасивного рахунка 401 «Статутний капітал» доповнюючим буде аналітичний рахунок «Фінансування з бюджету». Наприклад, розмір статутного капіталу на початок року становив 740000 грн. Протягом року державне підприємство одержало з бюджету в порядку фінансування 28000 грн. На рахунках це буде відображено:

| 401 «Статутний капітал» | |
|---|---|
| Дебет | Кредит |
| | Залишок:<br>740000 грн. |

| «Фінансування з бюджету» | |
|---|---|
| Дебет | Кредит |
| | Залишок:<br>28000 грн. |

Загальний розмір статутного капіталу на кінець року буде становити 768000 грн. (740000 + 28000).

**Контрарні регулюючі рахунки** застосовують для зменшення вартості об'єкта, облічуваного на основному рахунку.

Якщо основний рахунок активний, то його регулюючий контрарний – пасивний; якщо основний рахунок пасивний, то його регулюючий контрарний – активний. Наприклад, пасивний рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» регулює залишки на активних рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи». Для цього використовують його субрахунки.

10 «Основні засоби»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Залишок: 630000 грн. – первісна вартість | |

131 «Знос основних засобів»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| | Залишок: 145000 грн. – сума нарахованого зносу |

У нашому прикладі залишкова вартість основних засобів буде становити 485000 грн. (630000 – 145000).

Для регулювання прибутку на основному рахунку 441 «Прибуток нерозподілений» призначений регулюючий контрарний рахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», який є активним рахунком.

441 «Прибуток нерозподілений»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| | Залишок: 74000 грн. |

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Залишок: 35500 грн. | |

Щоб визначити фактичну величину прибутку, яка залишилась до розподілу, необхідно від суми по кредиту основного рахунка 441 «Прибуток нерозподілений» відняти суму по дебету регулюючого рахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». У наведеному прикладі величина нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду буде становити 38500 грн. (74000 – 35500).

У наведених прикладах рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» є контрактивним, а рахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» – контрпасивним.

До контрактивних рахунків, крім рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», можна віднести рахунок 285 «Торгова націнка» – до основного рахунка 28 «Товари» (субрахунки 281–284, 286); рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» – до основних синтетичних рахунків 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

До контрпасивних рахунків, крім рахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», можна віднести рахунки: 45 «Вилучений капітал» і 46 «Неоплачений капітал», які регулюють залишки на рахунку власного капіталу – 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»; рахунок 644 «Податковий кредит» регулює основний рахунок 643 «Податкові зобов'язання».

Рахунки, які поєднують властивості доповнюючих і контрарних рахунків, називають **контрарно-доповнюючими**. До таких рахунків можна віднести аналітичний рахунок «Переоцінка товарно-матеріальних цінностей». Цей рахунок пов'язаний з основними рахунками, на яких відображають матеріальні цінності. У випадку дооцінки (збільшення вартості) матеріалів рахунок «Переоцінка товарно-матеріальних цінностей» буде доповнюючим, а в результаті уцінки (здешевлення) їх, даний рахунок буде контрарним.

Протягом звітного періоду продукція власного виробництва оцінюється за плановою собівартістю, яку в кінці звітного періоду коригують (уточнюють) до рівня фактичної. При цьому можна скористатись контрарно-доповнюючим аналітичним рахунком «Відхилення планової собівартості від фактичної». Якщо планова собівартість одержаної продукції буде менша за фактичну, то регулюючий рахунок буде доповнюючим, якщо навпаки – контрарним.

26 «Готова продукція»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Оборот: 11500 грн. | |

«Відхилення планової собівартості від фактичної»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Оборот: 1250 грн. | |

Фактична собівартість продукції становитиме 12750 грн. (11500 + 1250).

26 «Готова продукція»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Оборот: 12000 грн. | |

«Відхилення планової собівартості від фактичної»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| | Оборот: 4500 грн. |

Фактична собівартість продукції буде становити 7500 грн. (12000 – 4500).

На практиці контрарно-доповнюючі рахунки, як такі, не використовуються, але принцип відображення господарських операцій, пов'язаних з коригуванням оцінки одержаної продукції, інших матеріальних цінностей, закладений у методах: «додаткової проводки» і «червоне сторно».

**Операційні рахунки** призначені для відображення окремих стадій кругообігу господарських засобів: постачання, виробництва і реалізації. Операційні рахунки бувають: розподільні (збірно-розподільні, бюджетно-розподільні, транзитні), калькуляційні і порівняльні.

На **збірно-розподільних рахунках** обліковують витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва, які не можна в момент їх здійснення віднести на конкретний об'єкт калькуляції. Тому такі витрати протягом звітного періоду попередньо збирають по дебету збірно-розподільних рахунків, а в кінці звітного періоду розподіляють і списують з кредиту цих рахунків на рахунки основного виробництва. До збірно-розподільних відносять рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

91 «Загальновиробничі витрати»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Оборот:<br>28000 грн. – зібрані протягом звітного періоду витрати | Оборот:<br>28000 грн. – списано розподілені в кінці звітного періоду витрати |

У кінці звітного періоду, після розподілу і списання витрат збірно-розподільні рахунки закриваються (залишок відсутній).

**Бюджетно-розподільні рахунки** застосовують для розмежування витрат чи доходів між суміжними звітними періодами. Вони бувають активними і пасивними. До активних належить рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», до пасивних – 69 «Доходи майбутніх періодів».

Витрати майбутніх періодів спочатку в момент їх здійснення відносять на дебет рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів». З креди-

ту цього рахунка поступово списують облічені витрати, як тільки настають періоди, до яких вони відносяться.

39 «Витрати майбутніх періодів»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Початковий залишок:<br>11000 грн. – витрати попередніх періодів | |
| Оборот: 5500 грн. – витрати звітного періоду | Оборот: 3250 грн. – списано частину витрат у звітному періоді |
| Кінцевий залишок:<br>13250 грн. – витрати, які відносяться до майбутніх звітних періодів | |

У наведеному прикладі 3250 грн. було списано у звітному періоді, решта 13250 грн. залишено для розподілу у майбутні періоди.

Рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів» призначений для обліку доходів, які одержані у поточному (звітному) періоді, але стосуються майбутніх звітних періодів (одержана наперед орендна плата від орендарів, плата за комунальні послуги та ін.). По кредиту цього рахунка відображають суми доходів, які відносяться до майбутніх періодів а по дебету – списують ці суми в ті періоди, до яких їх можна віднести.

69 «Доходи майбутніх періодів»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| | Початковий залишок:<br>7250 грн. – доходи, одержані в попередніх звітних періодах |
| Оборот: 4500 грн. – зараховано частину доходів майбутніх періодів у доходи поточного періоду | Оборот: 1500 грн. – доходи, одержані у поточному періоді |
| | Кінцевий залишок:<br>4250 грн. – доходи, які відносяться до майбутніх звітних періодів |

У наведеному прикладі 4500 грн. було зараховано до доходів звітного періоду, решта 4250 грн. доходів залишено для розподілу у майбутні періоди.

В окрему групу розподільних рахунків можна віднести **транзитні рахунки**. До транзитних рахунків відносять:

- рахунки витрат за елементами (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 85 «Інші затрати»);
- рахунки витрат діяльності (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток»);
- рахунки доходів (70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи»).

По дебету рахунків витрат збирають відповідні суми, а по кредиту їх списують за призначенням. На рахунках доходів по кредиту відображають доходи, а по дебету їх списують. Відповідно витрати і доходи можуть списуватись щомісяця або в кінці року.

Процедура застосування транзитних рахунків дає змогу без зайвих труднощів скласти «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід).

80 «Матеріальні витрати»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Оборот: 8500 грн. – відображення витрат | Оборот: 8500 грн. – списання витрат |

90 «Собівартість реалізації»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Оборот: 26000 грн. – відображення собівартості реалізованої продукції | Оборот: 26000 грн. – списання собівартості реалізованої продукції |

70 «Доходи від реалізації»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Оборот:<br>38500 грн. –<br>списання доходів<br>від реалізації | Оборот:<br>38500 грн. –<br>відображення доходів<br>від реалізації |

**Калькуляційні рахунки** призначені для обліку процесу виробництва. На дебет цих рахунків записують витрати на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг, а на кредит – вихід продукції, виконані роботи і надані послуги. Залишок на кінець звітного періоду може бути тільки дебетовим і відображає суму незавершеного виробництва. Використовуючи дані калькуляційних рахунків, визначають фактичну виробничу собівартість одиниці продукції, робіт і послуг. До таких рахунків належать: 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві».

23 «Виробництво»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Початковий залишок:<br>58000 грн. – сума витрат по незавершеному виробництву<br>на початок звітного періоду | |
| Оборот: 118000 грн. – збільшення витрат, проведених у звітному періоді | Оборот: 127500 грн. – списання витрат, що припадають на одержану продукцію |
| Кінцевий залишок:<br>48500 грн. – сума витрат по незавершеному виробництву на кінець звітного періоду | |

До синтетичного рахунка 23 «Виробництво» відкривають субрахунки за видами виробництв: основне виробництво, допоміжні виробництва, обслуговуючі виробництва тощо. По кожному об'єкту обліку витрат відкривають окремий аналітичний рахунок. В кінці звітного

періоду (року) калькуляційні рахунки закривають при умові відсутності незавершеного виробництва. Якщо незавершене виробництво має місце, то на дебеті калькуляційного рахунку залишиться сальдо.

Слід пам'ятати, що в сільському господарстві фактична собівартість продукції визначається в кінці року, тому протягом року на калькуляційних рахунках по дебету збирають витрати, в по кредиту – вихід продукції за справедливою вартістю (ціною активного ринку зменшеною на очікувані витрати за місцем реалізації) або за первісною вартістю, якщо неможливо визначити справедливу вартість. В обіговому балансі сальдо цих рахунків буде розгорнутим (по дебету і кредиту).

**Порівняльні рахунки** призначені для відображення господарських процесів у двох оцінках, що дає змогу порівнювати їх між собою і виявляти фінансові результати. Для прикладу розглянемо порівняльний рахунок 79 «Фінансові результати».

79 «Фінансові результати»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Оборот: 40000 грн. – витрати, включаючи нарахований податок на прибуток 5000 грн. – фінансовий результат (прибуток) | Оборот: 45000 грн. – доходи |
| 45000 грн. | 45000 грн. |

79 «Фінансові результати»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Оборот: 38000 грн. – витрати | Оборот: 36000 грн. – доходи<br><br>2000 грн. – фінансовий результат (збитки) |
| 38000 грн. | 38000 грн. |

На дебеті рахунка 79 «Фінансові результати» відображають суми в порядку закриття рахунків обліку витрат (собівартість реалізованої продукції, робіт і послуг, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, фінансові витрати, втрати від

участі в капіталі, інші витрати), а також належну суму нарахованого податку на прибуток, а на кредиті – суми в порядку закриття відповідних рахунків обліку доходів.

У першому випадку доходи більші за витрати на 5000 грн. Це означає, що підприємство одержало прибуток. У другому випадку доходи менші за витрати на 2000 грн., тобто підприємство має збитки. Таким чином, порівнюючи обороти по дебету і кредиту рахунка 79 «Фінансові результати», визначають фінансовий результат, який списується на **фінансово-результатний рахунок** 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Оборот:<br>2000 грн. – сума збитків<br>Залишок – збитки | Оборот:<br>5000 грн. – сума прибутків<br>Залишок – прибутки |

На дебет рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» записують збитки, на кредит – прибутки. У балансі суму збитків вказують у пасиві в дужках, яка вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. Прибуток відображають у пасиві балансу без дужок.

Розглянуті вище рахунки, при наявності на них залишку, показуються в балансі і називаються балансовими. Крім балансових рахунків в обліку застосовують такі, які не входять до балансу, облічуються за балансом і їх суми в підсумок балансу не включаються. Такі рахунки називають позабалансовими.

**На позабалансових рахунках** обліковують засоби, які тимчасово перебувають на підприємстві, але йому не належать, та інші засоби і джерела, які не відображаються на балансових рахунках. Сюди відносять всі рахунки класу 0 «Позабалансові рахунки».

Особливістю позабалансових рахунків є те, що облік операцій ведуть на них не способом подвійного запису, а за простою схемою: на здійснену господарську операцію тільки один рахунок дебетується

або кредитується в залежності від змісту операції і виду майна (засоби чи джерела). Ці рахунки не кореспондують ні між собою, ні з іншими балансовими рахунками. Наприклад, при одержанні основних засобів в оренду для тимчасового користування в бухгалтерії роблять запис на дебеті рахунка 01 «Орендовані необоротні активи», а при поверненні – на кредиті.

### 3.7. План рахунків бухгалтерського обліку

На основі розглянутої вище класифікації рахунків за економічним змістом розробляється План рахунків бухгалтерського обліку.

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

Господарюючі суб'єкти ведуть облік на рахунках відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції щодо його застосування, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р., № 291 (з врахуванням наступних змін і доповнень).

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

Ведення рахунків класів 0-7 є обов'язковим для всіх підприємств. Застосовувати чи не застосовувати рахунки класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності» вирішують самі підприємства. Так, малі підприємства можуть вести бухгалтерський облік витрат з

використанням тільки рахунків класу 9 або за своєю ініціативою, використовувати рахунки класів 9 і 8 одночасно. Всі інші підприємства ведуть облік витрат з використанням рахунків класу 9 або, за власним бажанням, – рахунків класів 8 і 9 паралельно.

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 встановлюється підприємством самостійно.

Кожний господарюючий суб'єкт у розвиток Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого Міністерством фінансів, має підготувати такий робочий план рахунків, який забезпечував би ведення обліку та складання звітності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з обліку.

**Запитання для самоконтролю**

1. *Що таке рахунок бухгалтерського обліку, яка його будова і призначення?*
2. *Який існує взаємозв'язок між рахунками і балансом?*
3. *В чому суть подвійного запису і яке його значення?*
4. *Синтетичні й аналітичні рахунки. Який існує взаємозв'язок між ними?*
5. *Як складають оборотні відомості по рахунках та яке їх призначення?*
6. *Як класифікують рахунки за економічним змістом?*
7. *Як класифікують рахунки за призначенням і структурою?*
8. *Для чого призначені позабалансові рахунки і які їх властивості?*
9. *Що розуміють під планом рахунків бухгалтерського обліку і яке його значення?*

**Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань**

**1. Дайте визначення рахунку?**

а) спосіб економічного групування і поточного обліку наявності і руху господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності.

б) спосіб систематизації, групування засобів на підприємствах та їх джерел.

в) спосіб систематизації господарських процесів за однорідними ознаками.

г) спосіб поточного обліку наявності, руху господарських засобів та процесів.

д) спосіб одержання інформації про хід і результати господарської діяльності.

**2. Який порядок визначення сальдо на активних рахунках?**

а) різниця між оборотом по дебету і оборотом по кредиту.

б) початкове сальдо по дебету плюс оборот по дебету мінус оборот по кредиту.

в) початкове сальдо по дебету плюс оборот по кредиту мінус оборот по дебету.

г) різниця між початковим сальдо по дебету і оборотом по кредиту.

д) різниця між початковим сальдо по дебету і оборотом по дебету.

**3. Який порядок визначення сальдо на пасивних рахунках?**

а) різниця між початковим сальдо по дебету і оборотом по кредиту.

б) різниця між оборотом по дебету і оборотом по кредиту.

в) різниця між початковим сальдо по дебету і оборотом по дебету.

г) початкове сальдо по кредиту плюс оборот по кредиту мінус оборот по дебету.

д) початкове сальдо по дебету плюс оборот по дебету мінус оборот по кредиту.

**4. Що таке подвійний запис?**

а) зазначення дебетуючого і кредитуючого рахунків.

б) взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку.

в) спосіб відображення господарських операцій на рахунках, при якому кожну операцію записують двічі: на дебет одного і кредит іншого рахунку в однаковій сумі.

г) запис операцій на активних і пасивних рахунках, по дебету і кредиту.

д) відображення операцій на рахунках.

**5. Яке призначення синтетичних рахунків?**

а) для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

б) для узагальнення підсумків (залишків) на рахунках.

в) для обліку окремих видів засобів, їх джерел і господарських процесів.

г) для обліку економічно однорідних груп засобів, їх джерел і господарських процесів в узагальненому грошовому виразі.

д) для узагальнення активів і пасивів підприємства.

**6. Яке призначення аналітичних рахунків?**

а) для обліку економічно однорідних груп засобів, їх джерел і господарських процесів в узагальненому грошовому виразі.

б) для узагальнення підсумків (залишків) на рахунках.

в) для обліку окремих видів засобів, їх джерел і господарських процесів.

г) для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

д) для узагальнення активів і пасивів підприємства.

**7. Яке призначення оборотних відомостей по рахунках синтетичного обліку?**

а) для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

б) для узагальнення підсумків (залишків) на рахунках.

в) для узагальнення господарських операцій.

г) для узагальнення джерел засобів.

д) для узагальнення активів підприємства.

**8. Яке призначення оборотних відомостей по рахунках аналітичного обліку?**

а) для одержання необхідних даних для складання звітності.

б) для узагальнення даних бухгалтерського обліку для оперативного керівництва.

в) для здійснення контролю за виконанням плану.

г) для узагальнення показників аналітичного обліку з метою одержання даних для оперативного керівництва господарською діяльністю і контролю за правильністю облікових записів.

д) для узагальнення даних поточного обліку.

**9. Як класифікують рахунки за економічним змістом?**

а) рахунки засобів і процесів.

б) рахунки основні і оборотні.

в) рахунки господарських засобів, процесів і джерел їх формування.

г) рахунки необоротних і оборотних засобів.

д) рахунки активів за їх видами.

**10. Як класифікують рахунки за призначенням і структурою?**

а) рахунки основні, регулюючі, операційні, фінансово-результатні, позабалансові.

б) рахунки основні і оборотні.

в) рахунки господарських засобів, процесів і джерел їх формування.

г) рахунки необоротних і оборотних засобів, операційні, фінансово-результатні.

д) рахунки активів і пасивів за їх видами.

**11. До якої групи і підгрупи належить рахунок 20 «Виробничі запаси»?**

а) основний, матеріальний, активний.

б) операційний, калькуляційний, активний, інвентарний.

в) регулюючий, контрактивний, активний.

г) позабалансовий, активний.

д) позабалансовий, пасивний.

**12. До якої групи і підгрупи належить рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»?**

а) основний, матеріальний, активний.

б) операційний, калькуляційний, активний, інвентарний.

в) регулюючий, контрактивний, активний.

г) регулюючий, контрактивний, пасивний.

д) позабалансовий, пасивний.

**13. До якої групи і підгрупи належить рахунок 01 «Орендовані необоротні активи»?**

а) основний, матеріальний, активний.

б) операційний, калькуляційний, активний, інвентарний.

в) регулюючий, контрактивний, активний.

г) позабалансовий, активний.

д) позабалансовий, пасивний.

**14. До якої групи і підгрупи належить рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»?**

а) основний, власного капіталу, пасивний.

б) основний, зобов'язань, пасивний.

в) регулюючий, контрактивний, активний.

г) власного капіталу, зобов'язань.

д) позабалансовий, пасивний.

**15. До якої групи і підгрупи належить рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»?**

а) основний, матеріальний, активний.

б) операційний, активний, інвентарний.

в) регулюючий, контрактивний, активний.

г) основний, рахунок розрахунків, пасивний.

д) основний, рахунок розрахунків, активний.

**16. Яка буде бухгалтерська проводка на господарську операцію «Нараховано амортизацію по основних засобах рослинництва»?**

а) Дебет рахунку «Амортизаційний фонд»
Кредит субрахунку «Рослинництво»

б) Дебет субрахунку «Рослинництво»
Кредит рахунку «Основні засоби»

в) Дебет субрахунку «Рослинництво»
Кредит субрахунку «Знос основних засобів»

г) Дебет рахунку «Амортизаційний фонд»
Кредит рахунку «Основні засоби»

д) Дебет рахунку «Основні засоби»
Кредит рахунку «Основні засоби»

**17. Для чого призначений рахунок 23 «Виробництво»?**

а) для обліку руху готової продукції, випущеної з виробництва.

б) для обліку матеріалів, направлених у виробництво.

в) для збору і систематизації всіх затрат, пов'язаних з виробництвом продукції і визначенням її собівартості.

г) для обліку затрат основних виробничих підрозділів.

д) для нарахування заробітної плати.

**18. Для чого призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»?**

а) для реєстрації всіх непрямих витрат.

б) для систематизації витрат, пов'язаних з управлінням і утриманням окремих підрозділів: цехів, бригад, ферм.

в) для обліку прямих витрат окремих підрозділів.

г) для узагальнення даних господарства.

д) для обліку витрат на заробітну плату.

**19. Що означає кредитовий залишок по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»?**

а) погашення підприємством своєї заборгованості постачальнику.

б) суму сплачених платіжних вимог.

в) суму, яку належить оплатити постачальнику.

г) заборгованість постачальника перед підприємством.

д) зобов'язання підзвітних осіб.

**20. Сплачено з поточного рахунку постачальникам за матеріальні цінності. Яку бухгалтерську проводку треба скласти?**

а) Дебет 31 «Рахунки в банках»
Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

б) Дебет 20 «Виробничі запаси»
Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

в) Дебет 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Кредит 31 «Рахунки в банках»

г) Дебет 37 «Розрахунки з різними дебіторами»
Кредит 31 «Рахунки в банках»

д) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

# РОЗДІЛ 4. ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ. ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

## 4.1. Принципи оцінки господарських засобів і калькуляція

Особливістю бухгалтерського обліку є те, що майно, зобов'язання, господарські явища і процеси повинні бути оцінені в грошовому вираженні. Для цієї мети використовують спеціальні елементи методу бухгалтерського обліку – оцінку і калькуляцію.

**Оцінка –** це спосіб грошового вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів.

Господарюючі суб'єкти, що діють на території України, зобов'язані здійснювати бухгалтерський облік і складати звітність у національній валюті України.

Оцінка господарських фактів повинна відповідати визначеному законодавчо порядку і принципу вірогідності. Методологія оцінки майна має бути незмінною протягом поточного року. Тобто, вхідні (вступні) показники поточного року мають відповідати вихідним показникам звітного року. Зміна методів оцінки майна, активів і пасивів припустима тільки у визначеному порядку і обґрунтовується в Наказі про облікову політику підприємства.

Принципи оцінки окремих видів активів і пасивів визначені національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку:

– капітальні вкладення (інвестиції) – за фактичними витратами для забудовника (замовника);

– фінансові інвестиції (придбання цінних паперів, внески до статутного капіталу інших підприємств) – за фактичними витратами на їх придбання. Придбані шляхом обміну фінансові інвестиції зараховуються за справедливою (ринковою) вартістю переданих активів;

– основні засоби й інші необоротні матеріальні активи – за первісною вартістю у сумі фактичних витрат на їх придбання, будівництво, доставку, монтаж, налагодження, реєстрацію, страхування, митні збори, податки (якщо вони не відшкодовуються підприємству). Зміни первісної

вартості допускаються лише у разі добудови, дообладнання, реконструкції та часткової ліквідації об'єктів, а також у порядку, передбаченому законодавством. Окремо відображають знос основних засобів і інших необоротних матеріальних активів. В підсумок активів підприємства зараховують залишкову вартість відповідних об'єктів;

– нематеріальні активи – за фактичними витратами на їх придбання, що становить первісну вартість. У підсумок активів підприємства зараховують залишкову вартість нематеріальних активів;

– довгострокові біологічні активи – за справедливою (первісною, якщо справедливу визначити неможливо) вартістю. В підсумок активу зараховують справедливу (залишкову) вартість відповідних об'єктів;

– виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, інші матеріальні цінності – за первісною вартістю придбання (виготовлення). Якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, то такі запаси відображаються в обліку і звітності за чистою вартістю реалізації;

– продукція власного виробництва у сільськогосподарських підприємствах, поточні і додаткові біологічні активи при первісному визнанні – за справедливою вартістю або за первісною вартістю, якщо неможливо визначити справедливу вартість;

– поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги – за первісною вартістю. У підсумок активу балансу включається дебіторська заборгованість за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів;

– залишки коштів підприємства на валютних рахунках, інші кошти (включаючи грошові документи), цінні папери, дебіторська заборгованість в іноземних валютах – в грошовій одиниці України в сумах, визначених шляхом перерахунку іноземних валют за курсом Національного банку, що діють на останнє число звітного періоду;

– статутний капітал – за сукупністю вкладів у грошовому виразі учасників (власників) у майно при створенні підприємства для забез-

печення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами. Статутний капітал і фактична заборгованість учасників за вкладами до статутного капіталу обліковується і відображається за окремими статтями в пасиві балансу. При підрахунку підсумку власного капіталу заборгованість учасників за вкладами віднімається;

– прибуток, його використання або збиток протягом звітного періоду відображаються в обліку окремо. У балансі відображається сума нерозподіленого прибутку або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу;

– забезпечення наступних витрат і платежів – визначається за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. В разі необхідності залишок забезпечення переглядається і коригується (зменшується, збільшується);

– поточні зобов'язання – відображаються в балансі за сумою погашення. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю, тобто вартістю, за якою має виплачуватись сума при погашенні заборгованості;

– товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання, орендовані основні засоби (операційна оренда), умовні права й зобов'язання – відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою вартістю, вказаною у документах.

Єдина методика оцінки активів і пасивів забезпечує єдність і порівнянність показників однорідних засобів різних підприємств і можливість одержання зведених узагальнених показників.

Оцінка господарських засобів ґрунтується на даних про фактичну собівартість оцінюваних об'єктів. У цих умовах важливого значення набуває калькуляція.

**Калькуляція** є способом групування затрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. Для визначення собівартості цих цінностей підраховують затрати на них, здійснені підприємством, у кожному процесі: постачання (заготівля), виробництво, реалізація. Калькуляція дає інформацію для контролю за ходом всіх важливих го-

сподарських явищ і процесів та є підставою для грошової оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку.

Об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, проект, замовлення тощо, собівартість яких визначають.

Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей на підприємстві тощо можуть застосовуватись різні методи калькулювання собівартості продукції.

Методом калькулювання прийнято вважати сукупність прийомів і способів збору, нагромадження й систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат.

Калькуляція може складатись на об'єкт в цілому (певний вид продукції, робіт, послуг) або на одиницю.

Калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання обсягу окремих видів продукції, робіт, послуг і т. д., собівартість яких визначається (тонна, $м^2$, $м^3$, шт.). Калькуляційні одиниці повинні характеризувати сутність конкретного виду продукції, відображати кількісну одиницю продукції певної якості, відповідати одиницям виміру, встановленим на рівні державних стандартів України. Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для обгрунтування цін і розрахунку суми податків, що підлягають сплаті до бюджету.

## 4.2. Облік процесу постачання

Діяльність підприємства включає цілий ряд процесів, які підлягають обов'язковому бухгалтерському обліку. Головними процесами господарської діяльності у виробничій сфері є: 1) постачання; 2) виробництво; 3) реалізація.

**Процес постачання (заготівлі)** включає операції, пов'язані із забезпеченням підприємства необхідними для виробництва продукції предметами праці (сировиною і матеріалами, паливом, запасними частинами і ін.). Вартість придбаних предметів праці складається з їх ку-

півельної вартості (суми, що сплачується згідно з договором постачальнику) і витрат, пов'язаних з придбанням.

До витрат, пов'язаних з придбанням товарно-матеріальних цінностей, відносять: суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

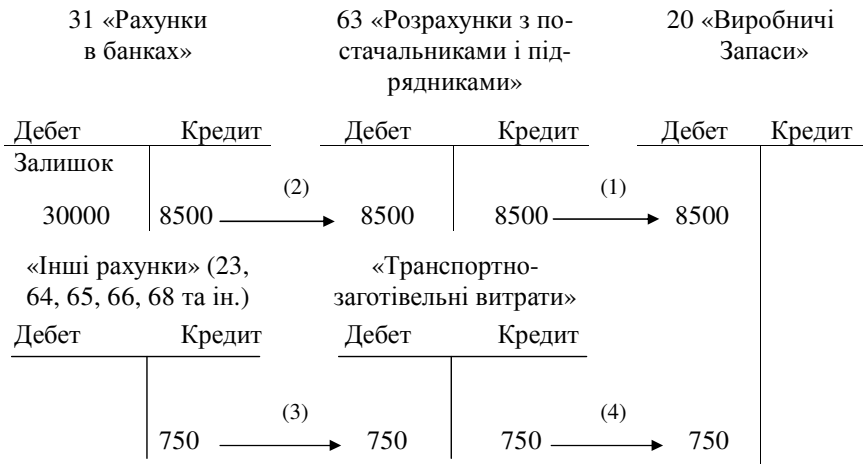
Для обліку процесу постачання використовують рахунки: матеріальних цінностей (20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та ін.), грошові рахунки (30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти» та ін.), рахунки розрахунків (63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 68 «Розрахунки за іншими операціями» та ін.). Для обліку витрат, пов'язаних з придбанням матеріальних цінностей призначений аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати».

В процесі заготівлі товарно-матеріальні цінності поступають від різних постачальників, організацій, осіб з різною купівельною вартістю і різними транспортно-заготівельними витратами. Тому, з метою спрощення, такі матеріальні цінності в поточному обліку показують за єдиними обліковими цінами з окремим відображенням відхилень від цих цін. В кінці звітного періоду (місяця) списують відхилення, що припадають на облікову вартість використаних цінностей. Базою розподілу відхилень є вартість або кількість матеріальних цінностей.

Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу постачання. Підприємство придбало виробничі запаси: купівельна вартість – 8500 грн.; витрати з доставки (транспортно-заго-

тівельні витрати) – 750 грн. Кошти перераховано з банківського рахунку підприємства.

На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу постачання можна представити у вигляді такої схеми (рис. 7).




Пояснення:

1 – купівельна вартість виробничих запасів (8500 грн.);
2 – перерахування коштів постачальникам за придбані цінності;
3 – транспортно-заготівельні витрати (750 грн.);
4 – списання транспортно-заготівельних витрат для включення у фактичну собівартість придбаних виробничих запасів.

***Примітка:*** *Фактична собівартість придбаних виробничих запасів становить 9250 грн. (8500 + 750 ).*

***Рис. 7. Схема обліку процесу постачання***

Затрати на предмети праці в структурі собівартості продукції займають значну питому вагу і їх економія є одним з важливих шляхів здешевлення продукції. Тому, належний облік надходження матеріальних цінностей на склад, виявлення сум транспортно-заготівельних витрат і на основі цього контроль і аналіз цих витрат дозволять управляти процесом постачання і вишукувати резерви підвищення ефективності виробництва за рахунок зниження вартості придбаних предметів праці.

## 4.3. Облік процесу виробництва

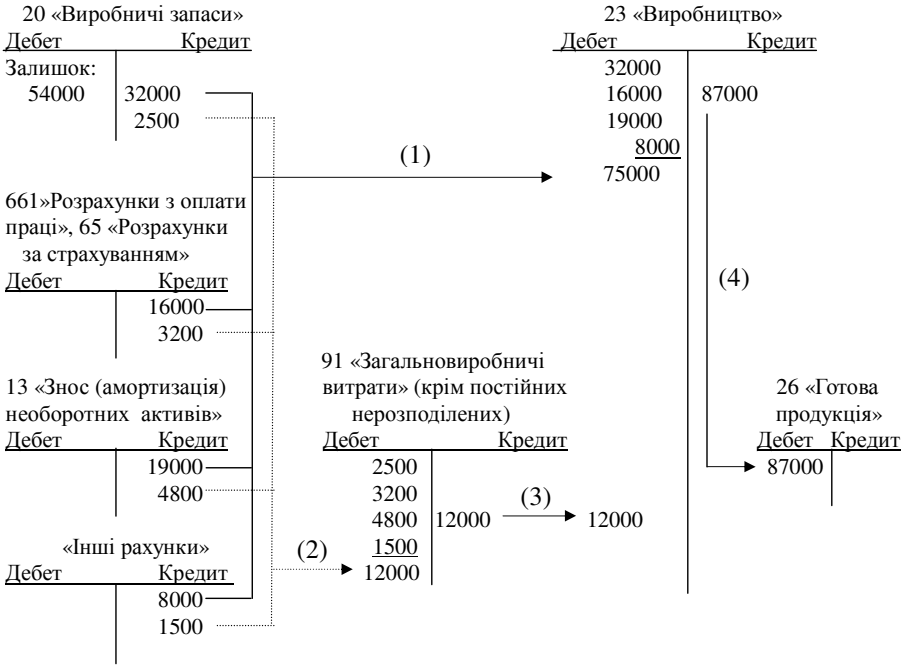
**Процес виробництва** являє собою процес поєднання живої праці з засобами виробництва. Так як процес виробництва відбувається безперервно, то він вимагає і безперервних затрат праці, засобів і предметів праці. З одного боку, цей процес виражає виробниче споживання засобів праці, предметів праці і живої праці, а з другого – процес виготовлення нової продукції. Обидві сторони процесу виробництва взаємопов'язані. Мета цього процесу – відображення і визначення затрат на випущену продукцію, визначення її кількості і собівартості.

Для обліку процесу виробництва використовують рахунки основного і допоміжних виробництв, матеріальних цінностей, затрат праці та її оплати, використання основних засобів, витрат на управління та обслуговування виробництва та ін.

На рахунку 23 «Виробництво» показують всі витрати на виготовлення продукції. Відомості про витрати на виробництво окремих видів продукції (або груп однорідної продукції) беруть з аналітичних рахунків, які відкривають до синтетичного рахунка 23 «Виробництво». В дебет синтетичного рахунка 23 «Виробництво» і його аналітичних рахунків безпосередньо записують протягом звітного періоду тільки ті витрати, які прямо пов'язані з виробництвом продукції. В кінці звітного періоду (місяця, кварталу, року) сюди відносять розподілені непрямі витрати. Затрати, включені в собівартість готової продукції, списують на дебет рахунка 26 «Готова продукція» в кореспонденції з кредитом рахунка 23 «Виробництво».

Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу виробництва. На підприємстві проведені такі витрати на виробництво продукції: використані сировина і матеріали – 32000 грн., нарахована заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи – 16000 грн., нараховано амортизацію по основних засобах – 19000 грн., інші прямі витрати – 8000 грн. Крім цього проведені витрати на загальновиробничі потреби: використані матеріали – 2500 грн., нарахова-

на заробітна плата загальновиробничому персоналу – 3200 грн., нараховано амортизацію по основних засобах загальновиробничого призначення – 4800 грн., інші витрати – 1500 грн. В кінці звітного періоду загальновиробничі витрати розподілено і включено в собівартість продукції. На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу виробництва можна представити у вигляді такої схеми (рис. 8).




Пояснення:

1 – прямі витрати;
2 – непрямі витрати (загальновиробничі витрати);
3 – розподіл і списання непрямих витрат;
4 – оприбуткування одержаної продукції.

***Примітка:*** *Фактична собівартість одержаної готової продукції становить 87000 грн. (75000 + 12000).*

***Рис. 8. Схема обліку процесу виробництва***

Треба зауважити, що сільськогосподарські підприємства фактичну собівартість продукції, виробленої протягом звітного періоду, визначають тільки після завершення цього періоду, коли на рахунках відображено прямі і непрямі витрати. При первісному визнанні одержану з виробництва продукцію можуть оцінювати за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Якщо продукцію при первісному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, регулювання проводиться в такому порядку. Перевищення справедливої вартості продукції над фактичними витратами відносять на доходи (дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю), а перевищення фактичної собівартості продукції над справедливою вартістю – на витрати (витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю).

## 4.4. Облік процесу реалізації

**Процес реалізації** – завершальний процес кругообігу засобів підприємства і включає сукупність операцій, пов'язаних із збутом виробленої продукції. Завдяки реалізації підприємство одержує кошти за рахунок яких покриває свої виробничі витрати, здійснює розрахунки по зобов'язаннях, створює резервний капітал, здійснює розширене відтворення. Тому, кожен товаровиробник повинен виробляти таку продукцію, щоб вона була якісною, користувалась попитом на ринку, а виручені кошти в результаті її реалізації не тільки покривали витрати але й забезпечували одержання додаткових коштів (прибутку).

Зазвичай, в умовах ринкової економіки ціни на продукцію визначає попит і пропозиція. Це значить, що продукція продається за цінами, які встановлює ринок.

У більшості випадків функціонують вільні ціни і договірні ціни (встановлені згідно заключених договорів). Однак, на окремі види

продукції, яка має важливе стратегічне значення у розвитку країни, може здійснюватись державне регулювання цін.

Для обліку процесу реалізації використовують рахунки готової продукції, реалізації, коштів і розрахунків, фінансових результатів та ін. Облік витрат, пов'язаних з реалізацією (збутом) продукції, здійснюють на рахунку 93 «Витрати на збут».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

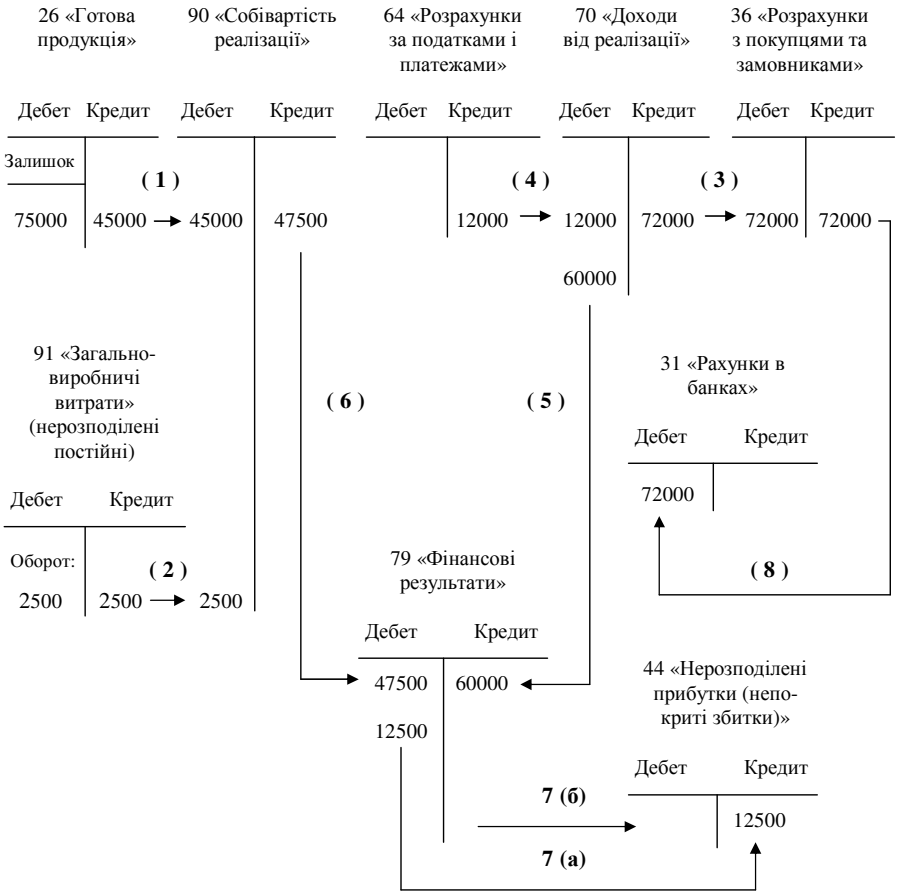
Для обліку собівартості реалізованої продукції використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації», за дебетом якого відображають собівартість реалізованої продукції, а за кредитом – її списання в порядку закриття рахунку і віднесення на рахунок 79 «Фінансові результати».

Виручку (доходи) від реалізації, тобто вартість реалізованої продукції за реалізаційними цінами відображають за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації». За дебетом цього рахунка списують доходи від реалізації (за виключенням податку на додану вартість, інших податків і зборів) в порядку його закриття і відносять на рахунок 79 «Фінансові результати».

В аналітичному обліку процесу реалізації для кожного виду продукції, що реалізується, відкривають окремі рахунки до рахунка 90 «Собівартість реалізації» і 70 «Доходи від реалізації».

Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу реалізації.

Підприємство реалізувало продукцію: фактична виробнича собівартість продукції – 45000 грн., виручка від реалізації – 72000 грн., в тому числі податок на додану вартість – 12000 грн. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, що включаються у собівартість реалізованої продукції, становлять 2500 грн. Необхідно визначити фінансовий результат від реалізації продукції. На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу реалізації можна представити у вигляді такої схеми (рис. 9).




Пояснення:

1 – фактична виробнича собівартість реалізованої продукції;
2 – нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
3 – дохід (виручка від реалізації);
4 – податок на додану вартість, інші податки і збори;
5 – списання чистого доходу (за мінусом податку);
6 – списання собівартості реалізованої продукції;
7 – списання фінансового результату від реалізації (а – прибуток, б – збитки);
8 – надходження виручки на рахунок в банку.

***Примітка**: Прибуток від реалізації продукції становить 12500 грн. (60000 –*

***Рис. 9. Схема обліку процесу реалізації***

Дохід від реалізації продукції, відображений на кредиті рахунка 70 «Доходи від реалізації» (72000 грн.), за виключенням суми податку на додану вартість (12000 грн.), списується по дебету цього рахунка в кореспонденції з кредитом рахунка 79 «Фінансові результати». Собівартість реалізованої продукції, відображена на дебеті рахунка 90 «Собівартість реалізації» (45000 + 2500), списується по кредиту цього рахунка в кореспонденції з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати». Порівнюючи суми по дебету і кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» можна визначити фінансовий результат від реалізації. У нашому прикладі підприємство одержало прибуток від реалізації продукції у сумі 12500 грн. (60000 – 47500).

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведуть облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією) продукції, товарів, робіт і послуг: 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, що використовуються для забезпечення збуту продукції. За дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» відображають суми визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Достовірна і своєчасно одержана інформація про собівартість продукції та ціни, що склались на ринку, дасть можливість швидко зорієнтуватись товаровиробнику щодо вигоди, яку він буде мати від реалізації продукції різним покупцям.

**Запитання для самоконтролю**

1. *Що таке оцінка і які її основні принципи?*
2. *Який порядок оцінки основних видів активів, власного капіталу і зобов'язань і чим він регламентується?*
3. *Що розуміють під калькуляцією і яке її значення?*
4. *Дайте характеристику схеми обліку процесу постачання.*
5. *Дайте характеристику схеми обліку процесу виробництва.*
6. *Дайте характеристику схеми обліку процесу реалізації.*

**Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань**

**1. Що таке оцінка?**

а) спосіб узагальнення джерел за економічним змістом.

б) спосіб грошового вимірювання оплати праці.

в) спосіб грошового вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів.

г) спосіб формування звітних показників.

д) спосіб порівняння активів і пасивів.

**2. Як визначити собівартість придбаних матеріалів?**

а) закупівельна вартість плюс транспортно-заготівельні витрати.

б) закупівельна вартість мінус транспортно-заготівельні витрати.

в) фактична собівартість плюс транспортно-заготівельні витрати.

г) фактична собівартість мінус транспортно-заготівельні витрати.

д) фактична собівартість плюс закупівельна вартість.

**3. Відпущено із складу на затрати тваринництва корми. Яку бухгалтерську проводку треба скласти?**

а) Дебет 20 «Виробничі запаси»
Кредит 23 «Виробництво»

б) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 23 «Виробництво»

в) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 20 «Виробничі запаси»

г) Дебет 20 «Виробничі запаси»
Кредит 20 «Виробничі запаси»

д) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 20 «Виробничі запаси»

**4. Що відображається на рахунку 23 «Виробництво»?**

а) по дебету – затрати на виробництво
по кредиту – вихід продукції

б) по дебету – вихід продукції
по кредиту – матеріальні затрати

в) по дебету – вихід продукції
по кредиту – грошові затрати
г) по дебету – затрати на виробництво
по кредиту – матеріальні затрати
д) по дебету – вихід продукції
по кредиту – готова продукція.

**5. Відпущено із складу на затрати виробництва і списано основні матеріали. Яку бухгалтерську проводку треба скласти?**

а) Дебет 20 «Виробничі запаси»
Кредит 23 «Виробництво»
б) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 20 «Виробничі запаси»
в) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 20 «Виробничі запаси»
г) Дебет 20 «Виробничі запаси»
Кредит 20 «Виробничі запаси»
д) Дебет 20 «Виробничі запаси»
Кредит 26 «Готова продукція»

**6. Нарахована заробітна плата працівникам рослинництва?**

а) Дебет 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Кредит 23 «Виробництво»
б) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 30 «Готівка»
в) Дебет 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Кредит 30 «Готівка»
г) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
д) Дебет 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Кредит 26 «Готова продукція»

**7. Проведено відрахування на соціальні заходи. Яку бухгалтерську проводку треба скласти?**

а) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням».

б) Дебет 65 «Розрахунки за страхуванням»
Кредит 23 «Виробництво».

в) Дебет 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Кредит 23 «Виробництво».

г) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 20 «Виробничі запаси».

д) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

**8. Бухгалтерією відображається списання загальновиробничих витрат для включення в собівартість продукції. Яку бухгалтерську проводку треба скласти?**

а) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 26 «Готова продукція»

б) Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»
Кредит 26 «Готова продукція»

в) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 91 «Загальновиробничі витрати»

г) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 91 «Загальновиробничі витрати»

д) Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»
Кредит 23 «Виробництво»

**9. Нараховано амортизацію на основні засоби, використані у тваринництві. Яку бухгалтерську проводку треба скласти?**

а) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

б) Дебет 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Кредит 23 «Виробництво»

в) Дебет 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Кредит 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

г) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

д) Дебет 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Кредит 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»

**10. Здано на склад з виробництва готову продукцію. Яку бухгалтерську проводку треба скласти?**

а) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 26 «Готова продукція»

б) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 23 «Виробництво»

в) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 23 «Виробництво»

г) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 20 «Виробничі запаси»

д) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 20 «Виробничі запаси»

**11. Як визначається собівартість реалізованої продукції?**

а) фактична виробнича собівартість плюс нерозподілені постійні загальновиробничі витрати плюс наднормативні виробничі витрати.

б) виробнича собівартість мінус позавиробничі витрати.

в) позавиробничі витрати мінус виробнича собівартість.

г) повна собівартість мінус позавиробничі витрати.

д) повна собівартість плюс позавиробничі витрати.

**12. Відвантажено із складів підприємства готову продукцію покупцям. Яку бухгалтерську проводку треба скласти?**

а) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

б) Дебет 90 «Собівартість реалізації»
Кредит 26 «Готова продукція»

в) Дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
Кредит 23 «Виробництво»

г) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 23 «Виробництво»

д) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

**13. Прийнято до оплати рахунок за перевезення реалізованої продукції. Яку бухгалтерську проводку треба скласти?**

а) Дебет 31 «Рахунки в банках»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»

б) Дебет 90 «Собівартість реалізації»
Кредит 31 «Рахунки в банках»

в) Дебет 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»

г) Дебет 93 «Витрати на збут»
Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

д) Дебет 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Кредит 26 «Готова продукція».

**14. Надійшли на поточний рахунок гроші за реалізовану продукцію. Яку бухгалтерську проводку треба скласти?**

а) Дебет 90 «Собівартість реалізації»
Кредит 31 «Рахунки в банках»

б) Дебет 31 «Рахунки в банках»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»

в) Дебет 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Кредит 31 «Рахунки в банках»

г) Дебет 90 «Собівартість реалізації»
Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

д) Дебет 31 «Рахунки в банках»
Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

**15. Нарахована заборгованість заготівельній організації за здану продукцію. Яку бухгалтерську проводку необхідно скласти?**

а) Дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»

б) Дебет 90 «Собівартість реалізації»
Кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

в) Дебет 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»

г) Дебет 90 «Собівартість реалізації»
Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
д) Дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

**16. Списано на затрати реалізації продукції послуги автотранспорту. Яку бухгалтерську проводку необхідно скласти?**

а) Дебет 90 «Собівартість реалізації»
Кредит 20 «Виробничі запаси»
б) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»
в) Дебет 93 «Витрати на збут»
Кредит 23 «Виробництво»
г) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»
д) Дебет 70 «Доходи від реалізації»
Кредит 23 «Виробництво».

**17. Списано на затрати реалізації продукції вартість пакувальних матеріалів. Яку бухгалтерську проводку необхідно скласти?**

а) Дебет 90 «Собівартість реалізації»
Кредит 20 «Виробничі запаси»
б) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»
в) Дебет 93 «Витрати на збут»
Кредит 20 «Виробничі запаси»
г) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»
д) Дебет 70 «Доходи від реалізації»
Кредит 23 «Виробництво».

**18. Нараховано заробітну плату експедиторам за реалізацію товарів. Яку бухгалтерську проводку необхідно скласти?**

а) Дебет 90 «Собівартість реалізації»
Кредит 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

б) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»

в) Дебет 93 «Витрати на збут»
Кредит 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

г) Дебет 23 «Виробництво»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»

д) Дебет 70 «Доходи від реалізації»
Кредит 23 «Виробництво»

**19. Списано в кінці звітного періоду витрати на збут. Яку бухгалтерську проводку необхідно скласти?**

а) Дебет 90 «Собівартість реалізації»
Кредит 20 «Виробничі запаси»

б) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»

в) Дебет 93 «Витрати на збут»
Кредит 23 «Виробництво»

г) Дебет 79 «Фінансові результати»
Кредит 93 «Витрати на збут»

д) Дебет 70 «Доходи від реалізації»
кредит 93 «Витрати на збут»

**20. Визначено і списано результат від реалізації продукції (прибуток). Яку бухгалтерську проводку необхідно скласти?**

а) Дебет 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
Кредит 79 «Фінансові результати»

б) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 79 «Фінансові результати»

в) Дебет 90 «Собівартість реалізації»
Кредит 70 «Доходи від реалізації»

г) Дебет 79 «Фінансові результати»
Кредит 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

д) Дебет 79 «Фінансові результати»
Кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

# РОЗДІЛ 5. ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

## 5.1. Первинне спостереження і документи бухгалтерського обліку

Першочерговим моментом відображення в бухгалтерському обліку його об'єктів є первинне спостереження, що здійснюється безпосередньо працівником бухгалтерії або автоматично з допомогою вимірювальних пристроїв. Параметри первинного спостереження залежать від мети і завдань обліку, змісту і характеру одержуваної інформації. Одиницею первинного спостереження є окремий факт (явище), господарська операція, яка відноситься до об'єкту бухгалтерського обліку.

**Господарська операція** – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

В результаті первинного спостереження об'єкти бухгалтерського обліку повинні бути зафіксовані, тобто необхідний доказ про їх наявність, зміни, здійснення. Таким доказом є документ.

**Первинний бухгалтерський документ** – це письмове підтвердження (доказ, свідоцтво) певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Для контролю та впорядкування опрацювання даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції;
- одиницю виміру господарської операції;

– посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
– особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називається **документацією**. Документація відіграє важливу роль в управлінні виробництвом, забезпечує здійснення попереднього і наступного контролю за доцільністю і законністю господарських операцій.

Документи мають велике значення для забезпечення контролю за збереженням власності. Оскільки документи є письмовим доказом здійснення господарських операцій, вони мають і правове значення, використовуються судовими органами при розгляді господарських спорів з іншими підприємствами, організаціями, особами.

Бухгалтерські документи використовують для проведення економічного аналізу господарської діяльності підприємства. В процесі аналізу вивчають факти виконання виробничої програми, визначають, наскільки раціонально витрачаються матеріальні і фінансові ресурси, а також резерви їх ефективного використання.

Різні за змістом господарські операції зумовлюють різноманітність документів, якими вони оформляються.

Для правильного складання документів і доцільного використання їх класифікують за певними ознаками: призначенням, порядком складання, способом охоплення операцій, місцем складання, технікою складання і опрацювання (рис. 10).

За призначенням документи поділяють на:

1) розпорядчі (накази про прийняття на роботу і звільнення з роботи – містять розпорядження на здійснення певної господарської операції);
2) виконавчі (звіти про рух матеріальних цінностей – підтверджують факт здійснення господарської операції);
3) бухгалтерського оформлення (бухгалтерські довідки, нагромаджувальні відомості – складають на підставі супровідних документів для полегшення записів на рахунках);

4) комбіновані (прибуткові і видаткові касові ордери – поєднують в собі властивості всіх трьох видів документів).

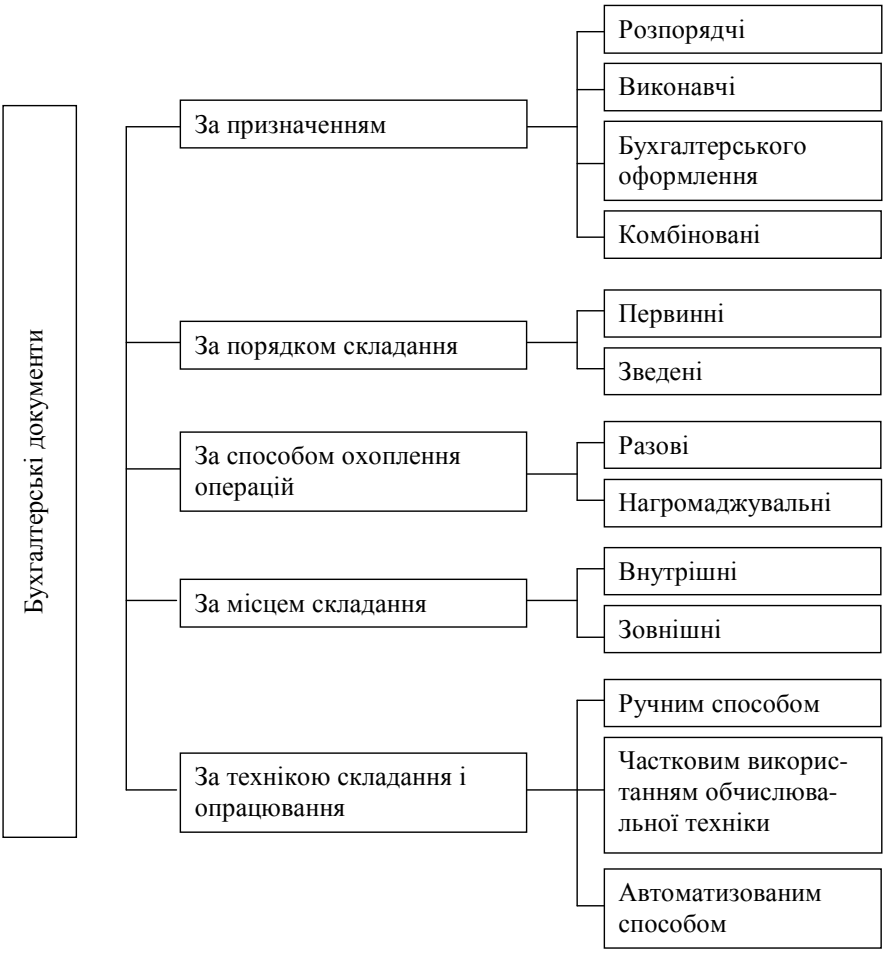



***Рис. 10. Класифікація бухгалтерських документів***

За порядком складання документи поділяють на первинні, які складають в момент здійснення господарської операції, і зведені, які складають на підставі кількох або багатьох первинних документів. До первинних документів відносять накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріальних цінностей, грошові чеки, платіжні

вимоги-доручення та інші. До зведених документів відносять авансові звіти, звіти касира та ін.

За способом охоплення операцій документи поділяють на разові і нагромаджувальні. Разовими документами оформляють одну або декілька господарських операцій, записаних одночасно (наприклад, касові ордери, вимоги-накладні та ін.). Нагромаджувальні документи використовують для відображення операцій, які нагромаджуються протягом певного періоду (наприклад, багатоденні наряди на виконання робіт, лімітно-забірні картки та ін.).

За місцем складання розрізняють документи внутрішні і зовнішні. Внутрішні документи складають на даному підприємстві і використовуються в самому підприємстві (облікові листи праці і виконаних робіт, накладні внутрішньогосподарського призначення та ін.). Зовнішні документи складає дане підприємство для зовнішніх користувачів інформації (товарно-транспортні накладні на реалізацію продукції) або вони надходять від інших організацій, підприємств (рахунки-фактури, платіжні вимоги постачальників та ін.).

За технікою складання і опрацювання документи поділяють на такі, які заповнюються ручним способом, з частковим використанням обчислювальної техніки, повністю складаються автоматизованим способом з використанням персональних комп'ютерів.

## 5.2. Порядок складання й опрацювання документів

До оформлення і змісту документів ставляться певні вимоги: своєчасність складання, достовірність показників і правильність оформлення. Документи повинні містити всі необхідні показники (реквізити), що характеризують господарські операції.

Господарюючі суб'єкти можуть використовувати типові форми бухгалтерських документів, рекомендовані Міністерством фінансів України і Державним комітетом статистики, а також самостійно розроблені документи, які мають обов'язкові реквізити і забезпечують достовірність відображення в обліку здійснення операцій. Сільського-

сподарські підприємства можуть також використовувати спеціалізовані форми первинних документів, рекомендовані Міністерством аграрної політики та продовольства України.

Первинні документи, складені в різних господарських підрозділах підприємства передають до бухгалтерії, де їх перевіряють, розцінюють, групують і роблять бухгалтерські записи.

Для контролю за надходженням і своєчасним опрацюванням документів складають план-графік документообороту.

**Документооборотом** називають рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.

В процесі перевірки документів встановлюють доцільність і законність господарських операцій, додержання кошторису, норм, розцінок, встановлених лімітів тощо. Перевіряють також чи всі реквізити заповнені, чи дійсні підписи, правильність зроблених підрахунків. Правильно складені документи приймаються для подальшої обробки.

Документи, які надійшли в бухгалтерію, часто містять тільки натуральні показники (по товарно-матеріальних цінностях) або трудові (про затрати праці). Тому необхідно в цих документах проставити ціни і суми, тобто провести їх розцінку.

Після розцінки документи, зазвичай, групують, тобто збирають за певний період (день, декаду, місяць) за однорідними ознаками (касові документи, документи про рух матеріалів, банківські документи та ін.). Групування документів завершується складанням нагромаджувальних (групувальних) відомостей.

На основі одержаних способом групування і підрахунку підсумків в документах проводяться бухгалтерські записи шляхом складання кореспонденції між рахунками по окремій операції або групі однорідних операцій. Цей етап обробки бухгалтерських документів називається контируванням. Складання бухгалтерських записів має важливе значення, оскільки від їх правильності залежить точність і достовірність обліку. Після оформлення бухгалтерських записів господарські операції фіксують в облікових регістрах.

Після складання звітності документи передають на зберігання в архів. Архів має бути організований таким чином, щоб забезпечити надійне зберігання всіх документів, і в разі потреби, швидке їх знаходження. Первинні документи зберігаються відповідно до встановленого порядку, регламентованого державними органами.

## 5.3. Інвентаризація, порядок проведення і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку

Важливими вимогами, які ставляться до бухгалтерського обліку є точність, об'єктивність і достовірність його показників, повна відповідність їх дійсності. Одним із основних способів первинного спостереження за станом і рухом господарських засобів є документація. Проте документація не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення (природні втрати, крадіжки, помилки в облікових записах). Необхідним доповненням документації є інвентаризація.

**Інвентаризація** – це один із прийомів бухгалтерського обліку, який полягає у виявленні фактичної наявності господарських засобів і джерел їх утворення, співставленні фактичних даних з обліковими показниками.

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

Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, визначаються власником (керівником) підприємства. Але є випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковим:

– перед складанням річної фінансової звітності;

– при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство;

– при зміні матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);

– при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;

– у разі пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;

– у разі ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Інвентаризацію проводить створена за розпорядженням керівника підприємства інвентаризаційна комісія. З метою забезпечення повноти й точності, а також полегшення і прискорення інвентаризації проводять окремі підготовчі роботи:

– наводять порядок в місцях зберігання матеріальних цінностей (групують за видами і сортами, біля кожного виду (сорту) має бути ярлик із зазначенням кількості, маси, сорту);

– матеріально відповідальні особи дають розписку про те, що всі прибуткові і видаткові документи здано до бухгалтерії і в них немає неоприбуткованих або не списаних матеріальних цінностей;

– працівники бухгалтерії закінчують опрацювання всіх документів щодо руху матеріальних цінностей, роблять всі потрібні облікові записи та виводять залишки на рахунках на день інвентаризації.

Інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей здійснюють переважуванням і обмірюванням, в результаті чого складають інвентаризаційні описи і передають їх в бухгалтерію. У бухгалтерії фактичні залишки матеріальних цінностей, зафіксовані в інвентаризаційних описах, порівнюють з даними обліку і виявляють відхилення (лишки, нестачу). По матеріальних цінностях, по яких виявлено відхилення, складають порівняльні відомості результатів інвентаризації.

Інвентаризацію каси оформляють спеціальним актом, в якому зазначають фактичну наявність грошей у касі і залишок їх за даними обліку на день інвентаризації.

Перевірка розрахункових відносин між підприємствами, організаціями, особами здійснюється за випискаами з особових рахунків де-

біторів і кредиторів, суми яких повинні бути погодженими відповідними сторонами.

Розходження фактичної наявності грошових коштів та інших цінностей (лишки, нестачі) з даними обліку, що встановлені при інвентаризації та інших перевірках, регулюються у такому порядку:

– основні засоби, нематеріальні активи, запаси, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно в доходи підприємства. Для обліку доходів в результаті виявлених лишків необоротних активів використовують рахунок 74 «Інші доходи», а інших матеріальних цінностей і грошових коштів – рахунок 71 «Інший операційний дохід». Наприклад, виявлено лишки готівки в касі на суму 63 грн.:

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 30 «Готівка»* | *63 грн.* |
| *Кредит рахунка 71 «Інший операційний дохід»* | *63 грн.* |

– нестачі грошових коштів та інших цінностей, втрати від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, зберігання та реалізації, в тих випадках, коли винуватців не встановлено або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, відносяться на рахунки витрат діяльності (94 «Інші витрати операційної діяльності» – для оборотних засобів; 97 «Інші витрати» – для необоротних засобів). Одночасно із списанням цінностей на рахунок витрат їх балансова вартість зараховується на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Наприклад, виявлено нестачу будівельних матеріалів по якій винних осіб не встановлено на суму 345 грн.; ПДВ – 69 грн.:

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»* | *414 грн.* |
| *Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси»* | *345 грн.* |
| *Кредит рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами»* | *69 грн.* |

Одночасно вартість нестачі відноситься на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» і

списується з даного рахунка тоді, коли рахунок 94 закривають і відповідні суми відносять на рахунок 79 «Фінансові результати»:

*Дебет рахунка 79 «Фінансові результати»* *414 грн.*
*Кредит рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»* *414 грн.*

– нестачі цінностей, а також втрати від їх псування, у заподіянні яких винні особи, відносяться на винних осіб у сумі, яка включає балансову вартість матеріальних цінностей, по яких допущені нестачі і втрати (враховуючи індекс інфляції), податок на додану вартість, акцизний збір (по підакцизних товарах) з врахуванням встановлених коефіцієнтів перерахунку вартості. Одночасно розрахункова вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає, відображається на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Облікова вартість таких цінностей відноситься на рахунки витрат діяльності. Різниця між утримуваною сумою і балансовою вартістю нестач підлягає перерахуванню в бюджет. Наприклад, виявлену нестачу насіння віднесено на винну особу: фактична собівартість насіння 200 грн., утримувана сума 480 грн., податок на додану вартість (ПДВ) – 40 грн.:

*1) Дебет рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»* *240 грн.*
*Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси»* *200 грн.*
*Кредит рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами»* *40 грн.*

*2) Дебет рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами»* *480 грн.*
*Кредит рахунка 71 «Інший операційний дохід»* *200 грн.*
*Кредит рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами»* *280 грн.*

Одночасно розрахункова вартість насіння заноситься на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

*3) Дебет рахунка 79 «Фінансові результати»* *240 грн.*
*Кредит рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»* *240 грн.*
*Дебет рахунка 71 «Інший операційний дохід»* *200 грн.*
*Кредит рахунка 79 «Фінансові результати»* *200 грн.*

– втрачене майно в результаті несприятливих погодних умов, інших непередбачуваних подій відображається на дебеті рахунка 97 «Інші витрати» з наступним віднесенням відповідних сум на рахунок 79 «Фінансові результати». Визнана сума відшкодування втрат, в т.ч. від страхових організацій, зараховується на кредит рахунка 74 «Інші доходи». Наприклад, загинули посіви зернових культур внаслідок повені за обліковою вартістю 8400 грн. Сума страхових відшкодувань становить 5000 грн.:

*1) Дебет рахунка 97 «Інші витрати»* *8400 грн.*
*Кредит рахунка 23 «Виробництво» (аналітичний рахунок «Зернові культури»)* *8400 грн.*
*Дебет рахунка 79 «Фінансові результати»* *8400 грн.*
*Кредит рахунка 97 «Інші витрати»* *8400 грн.*

*2) Дебет рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням»* *5000 грн.*
*Кредит рахунка 74 «Інші доходи»* *5000 грн.*
*Дебет рахунка 74 «Інші доходи»* *5000 грн.*
*Кредит рахунка 79 «Фінансові результати»* *5000 грн.*

У документах, якими оформляється списання втрат і нестач цінностей, повинні бути зазначені вжиті заходи щодо запобігання таким нестачам і втратам.

Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником підприємства з включенням результатів у фінансову звітність за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і в річну фінансову звітність.

## 5.4. Регістри бухгалтерського обліку

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках.

**Регістр бухгалтерського обліку (обліковий регістр)** – це носій інформації спеціального формату і будови (паперовий, машинний), призначений для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, відображених у первинних носіях інформації.

Облікові регістри класифікують за зовнішнім виглядом, характером записів, обсягом змісту і формою (рис. 11).

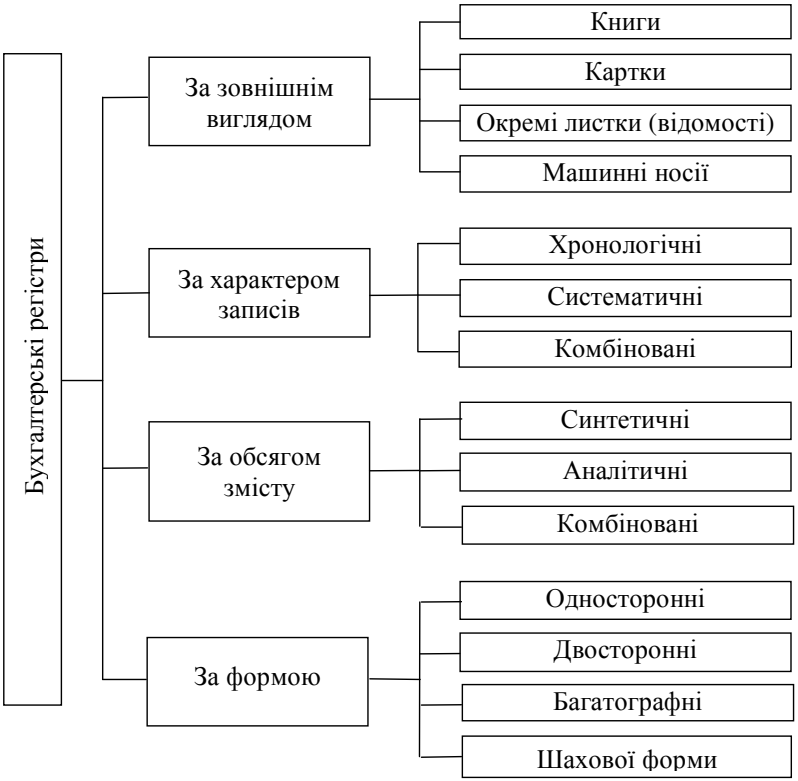



***Рис. 11. Класифікація бухгалтерських регістрів***

За зовнішнім виглядом облікові регістри поділяють на бухгалтерські книги, картки, окремі листки (відомості), машинні носії. Підприємства, що складають облікові регістри на машинних носіях, зобов'язані за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законодавством. При цьому повинна бути організована така система контролю, яка виключала б можливість несанкціонованих виправлень, доповнень або вилучення частини інформації.

За характером записів облікові регістри поділяють на хронологічні, систематичні і комбіновані.

У хронологічні облікові регістри господарські операції записують в календарній послідовності їх здійснення. Таким регістром є журнал реєстрації господарських операцій, який є обов'язковим для всіх підприємств і організацій. Записи в журнал здійснюються по кожній господарській операції або підсумковими сумами на основі групування однорідних бухгалтерських документів.

Систематичні регістри використовують для відображення однорідних за економічним змістом господарських операцій у певній системі. Зокрема, у книгах складського обліку ведуть облік матеріальних цінностей; у Головній книзі – синтетичний облік по кожному рахунку.

Комбінованими називають регістри, в яких записи здійснюють одночасно в хронологічному і систематичному порядку (журнали-ордери і відомості до них).

За обсягом змісту облікові регістри поділяють на синтетичні, аналітичні і комбіновані.

Регістри синтетичного обліку призначені для відображення економічно однорідних господарських операцій на синтетичних рахунках. Головна книга є регістром синтетичного обліку.

В аналітичних облікових регістрах записи роблять по окремих аналітичних рахунках, крім вартісних, вказуються в необхідних випадках натуральні і трудові вимірники. Прикладом регістру аналітичного обліку є картки обліку основних засобів, матеріалів та ін.

Регістри, в яких водночас ведеться синтетичний і аналітичний облік, називають комбінованими. Прикладом комбінованих облікових регістрів є журнали-ордери по рахунках 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» та ін., в яких містяться не тільки узагальнені дані, а й детальні відомості про стан розрахунків з кожним дебітором, постачальником тощо.

За формою бухгалтерські регістри бувають односторонні, двосторонні, багатографні і регістри шахової форми. В односторонніх регістрах графи для записів по дебету і кредиту розміщені поряд на правому боці регістру, а графи для запису дати, господарської операції – на лівому. Двосторонні регістри складаються з двох однакових частин, ліва з яких призначена для дебетових записів, а права – для кредитових. Багатографні регістри застосовують для обліку об'єктів, які потребують деталізації показників на дебеті або кредиті рахунка. Регістри шахової форми побудовані так, що кожна записана сума відноситься на дебет одного і кредит іншого взаємопов'язаного рахунка на перетині відповідних клітин. Сума тут записується в один прийом, але відноситься одночасно на дебет і кредит взаємопов'язаних рахунків.

Для синтетичного і аналітичного обліку господарських операцій підприємства застосовують облікові регістри, рекомендовані органами державного управління або розроблені самостійно. Система облікових регістрів повинна забезпечити повне і достовірне відображення всіх господарських операцій, одержання необхідної інформації для управління і складання звітності.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Копії регістрів обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру вилучених регістрів.

Керівництво з розробки і затвердження типових форм бухгалтерських регістрів і методичних рекомендацій щодо застосування їх покладається на Міністерство фінансів України.

## 5.5. Способи виправлення помилок в бухгалтерських записах

В процесі облікової роботи спостерігаються випадки, коли окремі працівники допускають в бухгалтерських записах помилки (допущені описки, неправильні підрахунки, невірно складена кореспонденція рахунків та ін.). Для забезпечення достовірності показників обліку необхідно виправити всі допущені помилки до складання звітності. Залежно від характеру помилок і моменту їх виявлення застосовують такі способи їх виправлення: **коректурний, «червоне сторно» (від'ємні числа) і додаткових записів.**

Виправляючи помилки **коректурним способом**, неправильний запис закреслюють тонкою лінією так, щоб можна було прочитати закреслене, а поряд пишуть правильний запис і засвідчують підписом особи, яка зробила виправлення. Коректурним способом користуються тоді, коли допущені описки в документах, а також в облікових регістрах, коли помилка не вимагає зміни в кореспонденції рахунків або виявлена до підрахунку підсумків.

Слід відзначити, що в документах, в яких оформлені грошові операції (касових ордерах, банківських документах), виправлення не допускаються. Ці документи при наявності в них помилок підлягають заміні новими.

Виправляються помилки **способом «червоне сторно»** так: неправильний бухгалтерський запис анулюють шляхом складання такої самої бухгалтерської проводки і в тій самій сумі, тільки червоним чорнилом. При підбитті підсумків суми, записані червоним чорнилом, віднімаються. Водночас робиться другий правильний бухгалтерський запис звичайним чорнилом.

Наприклад, підприємство одержало від постачальника нафтопродукти на суму 840 грн. В бухгалтерії помилково оприбуткували їх на рахунок 23 «Виробництво» таким записом:

| | |
|---|---|
| *1) Дебет рахунка 23 «Виробництво»* | *840 грн.* |
| *Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»* | *840 грн.* |

Щоб виправити таку помилку, спочатку робиться аналогічний бухгалтерський запис тільки червоним чорнилом:

*2) Дебет рахунка 23 «Виробництво»* *840 грн.*
*Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»* *840 грн.*

Після цього робиться правильний бухгалтерський запис звичайним чорнилом:

*3) Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси»* *840 грн.*
*Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»* *840 грн.*

Відобразимо ці записи на рахунках бухгалтерського обліку:

| 23 «Виробництво» | | 20 «Виробничі запаси» | | 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» | |
|---|---|---|---|---|---|
| Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| Сальдо: 9500 | | Сальдо: 7500 | | | Сальдо: 19500 |
| 1)840 | | | | | 1)840 |
| 2)840 | | 3) 840 | | | 2)840 |
| | | | | | 3)840 |
| Об.: – | Об.: – | Об.:840 | Об.: – | Об.: – | Об.: 840 |
| Сальдо: 9500 | | Сальдо: 8340 | | | Сальдо: 20340 |

Спосіб «червоне сторно» використовують також в тому випадку, коли кореспонденція рахунків складена вірно, але в завищеній сумі. Тоді робиться запис червоним чорнилом на різницю між помилково записаною і правильною сумою, тобто на суму перебільшення.

**Спосіб додаткових записів (проводок)** застосовують в тому випадку, коли проводка складена вірно, але в меншій сумі. Для виправлення такої помилки складають таку саму проводку на суму різниці між правильною і зменшеною сумою.

Наприклад, в господарстві витрачено насіння пшениці на посів у сумі 750 грн. Помилково було зроблено бухгалтерський запис на суму 450 грн.:

*1) Дебет рахунка 23 «Виробництво» 450 грн.*
*Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси» 450 грн.*

Помилку було виявлено у наступному звітному місяці після підбиття підсумків і виконання всіх записів. Для виправлення помилки на різницю 300 грн. (750 – 450) робиться додатковий бухгалтерський запис:

*2) Дебет рахунка 23 «Виробництво» 300 грн.*
*Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси» 300 грн.*

Відобразимо ці записи на рахунках бухгалтерського обліку:

23 «Виробництво»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Сальдо: 9500 | |
| 1) 450 | |
| 2) 300 | |
| Об.: 750 | Об.: – |
| Сальдо: 10250 | |

20 «Виробничі запаси»

| Дебет | Кредит |
|---|---|
| Сальдо: 7500 | |
| | 1) 450 |
| | 2) 300 |
| Об.: – | Об.: 750 |
| Сальдо: 6750 | |

Способи «червоне сторно» і додаткових записів використовують не тільки для виправлення помилок, але й у випадках, коли коригують планові показники до рівня фактичних (наприклад, при визначенні фактичної собівартості продукції, робіт, послуг).

Перевагою сторнувальних і додаткових записів є те, що вони забезпечують правильне відображення оборотів на рахунках, зберігають правильну кореспонденцію між ними.

## 5.6. Форми бухгалтерського обліку

Однією з важливих умов раціональної організації обліку є застосування найбільш ефективної форми бухгалтерського обліку.

Під **формою бухгалтерського обліку** розуміють певне поєднання різних видів облікових регістрів, а також послідовність і способи облікових записів. Відмінними ознаками форм бухгалтерського обліку є певна система облікових регістрів, їх призначення, будова і зовнішній вигляд, взаємозв'язок між синтетичним і аналітичним обліком, а також способи і технічні засоби реєстрації господарських операцій.

З часу виникнення бухгалтерського обліку існувало багато різноманітних форм. Відомо, що найбільш ранньою була стара італійська форма, описана італійським вченим математиком Лукою Пачолі в його роботі «Трактат про рахунки і записи», виданій в 1494 р. у Венеції. Дана форма складалася з таких взаємопов'язаних облікових регістрів, як пам'ятна книга, журнал і головна книга. В кінці XVI ст. з'явилась нова італійська форма. Головна книга за цією формою перетворилась в регістр синтетичного обліку, паралельно якому почали вести аналітичний облік в окремих допоміжних книгах. Пізніше з'явилися нові, досконаліші форми обліку.

Однією з перших форм обліку, створеною в нашій країні, була картково-ордерна форма (1925–1927 рр.). Основним регістром були картки-ордери, які виписувались на кожну господарську операцію в трьох примірниках. Перший примірник ордера пришивався в реєстратор хронологічного обліку, другий і третій примірники розкладались в картотеки аналітичного обліку рахунків, що дебетуються і кредитуються.

Дальшим розвитком картково-ордерної форми була картково-копіювальна форма обліку. Суть її полягала в тому, що записи операцій робились одночасно в двох регістрах: хронологічному регістрі синтетичного обліку і в систематичному регістрі аналітичного обліку. Записи робились безпосередньо з документів без складання ордерів.

Пізніше виникла меморіально-ордерна форма обліку, яка в остаточному її виді була рекомендована до застосування в підприємствах у 1946 році.

В меморіально-ордерній формі обліку поєднувались книжні і карткові регістри. Синтетичний облік вівся у книгах, а аналітичний – в картках. На основі первинних і зведених документів складались меморіальні ордери, які реєструвались в реєстраційному журналі. Дані меморіальних ордерів відображались в Головній книзі по кожному синтетичному рахунку як по дебету, так і по кредиту. В кінці місяця на основі підсумків Головної книги складалась оборотна відомість по синтетичних рахунках. Аналітичний облік при меморіально-ордерній формі вівся, зазвичай, на картках. В кінці місяця по аналітичних рахунках складались оборотні відомості, підсумки яких звірялись з оборотами і залишками відповідних синтетичних рахунків.

У свій час меморіально-ордерна форма зіграла певну роль у бухгалтерському обліку. Проте вона мала ряд недоліків: складання значної кількості меморіальних ордерів; багаторазовість записів, що приводило до зайвих затрат праці; аналітичний облік відставав від синтетичного та ін.

Спрощеним варіантом меморіально-ордерної форми є Журнал-Головна. Тут поєднується хронологічний запис з систематичним на синтетичних рахунках в одному регістрі – книзі Журнал-Головна, яка поєднує реєстраційний журнал і Головну книгу. Дану форму доцільно застосовувати на тих підприємствах, де використовується порівняно невелика кількість рахунків.

Пошук нових, більш досконалих форм обліку завершився розробкою журнально-ордерної форми обліку, яка є зараз основною формою при ручній обробці облікової інформації.

Суть журнально-ордерної форми обліку полягає в тому, що аналітичний і синтетичний облік здійснюють одночасно в спеціальних облікових регістрах –журналах-ордерах і відомостях до них. Записи у ці регістри здійснюють на підставі первинних або зведених документів. В журналах-ордерах поєднується хронологічний запис з сис-

тематичним. В записах закладений шаховий принцип, тобто за один робочий прийом суму господарської операції записують водночас на дебет і кредит кореспондуючих рахунків, що скорочує кількість записів в регістрах. Журнали-ордери побудовані за кредитовим принципом, в них відображають однорідні за економічним змістом операції. Тому в окремих журналах-ордерах узагальнюються облікові дані по декількох синтетичних рахунках. В цих регістрах передбачена типова кореспонденція рахунків, що спрощує групування облікових даних.

В кінці місяця підсумкові дані кредитових оборотів з журналів-ордерів переносять в Головну книгу. Дебетові обороти відповідного синтетичного рахунка підраховують після закінчення реєстрації записів в Головній книзі.

Дані регістрів журнально-ордерної форми приведено у відповідність до показників періодичної та річної звітності.

Схему журнально-ордерної форми обліку наведено на рис. 12.

***Рис. 12. Схема журнально-ордерної форми обліку***

Крім розглянутих вище форм бухгалтерського обліку підприємства можуть використовувати просту або спрощену форму.

Просту форму обліку (без використання подвійного запису) застосовують господарства, в яких працюють власник та члени його родини (без залучення найманих працівників). Облік за простою формою передбачає накопичення даних відповідно до потреби управління господарством без використання системи бухгалтерських рахунків. Основним регістром за простою формою є «Книга обліку доходів та витрат», в якій здійснюють реєстрацію даних первинних документів за видами доходів та витрат з метою визначення результатів господарювання. За даними книги можна скласти декларацію про доходи, просту звітність.

Спрощену форму обліку переважно застосовують малі підприємства. Основним регістром для обліку за цією формою є «Журнал реєстрації господарських операцій», в якому застосовується принцип подвійного запису. Для ведення аналітичного обліку окремих господарських об'єктів (витрат, розрахунків, продукції тощо), крім Журналу, використовують спеціальні відомості. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів спрощеної форми бухгалтерського обліку і спрощений план рахунків для підприємств малого бізнесу затверджені Міністерством фінансів України.

Одним із важливих напрямів удосконалення обліку є широке використання сучасних технічних засобів в обробці економічної інформації. Спочатку використовувались перфораційні машини, пізніше – швидкодіючі електронні і зараз – персональні комп'ютери.

Процес застосування перфораційних машин в обробці облікової інформації привів до виникнення в кінці 50-х років XX ст. табличноперфокарткової форми обліку. Суть її полягала в тому, що обліковий процес від первинної обробки документів до складання звітності здійснювався на перфораційних машинах, носіями інформації були перфокарти, а основними обліковими регістрами – табуляграми. Інформація первинних документів шифрувалась працівниками бухгалтерії, групувались документи у пачки і відправлялись у інформаційний обчислювальний центр (ІВЦ). В інформаційно-обчислювальному центрі інформація первинних документів оброблялась, в результаті

чого одержувались так звані табуляграми – регістри синтетичного і аналітичного обліку.

Однак таблично-перфокарткова форма обліку не знайшла широкого розповсюдження. Це пояснювалося такими причинами: експлуатаційні можливості перфораційних обчислювальних машин не забезпечували повної автоматизації обробки інформації; територіальна віддаленість підприємств від ІВЦ призводила до несвоєчасного представлення документів, на деякий час на підприємстві була відсутня інформація про здійснені господарські операції; після одержання табуляграм, їх треба було розшифрувати в результаті чого допускались помилки; висока вартість послуг ІВЦ по обробці облікової інформації не оправдувала себе без скорочення штату облікових працівників.

Поступова заміна перфораційних машин швидкодіючими електронно-обчислювальними машинами (ЕОМ) типу «Урал», «Мінськ», «Дніпро», ЄС призвело до створення якісно нової таблично-автоматизованої форми обліку. За цією формою весь технологічний процес обробки інформації (після вводу даних в ЕОМ) повністю автоматизований, умовно-постійна інформація вводилась в пам'ять машини для багаторазового використання, результативна інформація видавалась у вигляді машинних регістрів обліку – машинограм, відеограм або інших наглядних форм.

На зміну електронно-обчислювальних машин прийшли нові персональні професійні ЕОМ (комп'ютери), що привело до створення нової форми обліку, організаційною основою якої є утворення автоматизованих робочих місць (АРМ) бухгалтера. Ця форма дістала назву діалогово-автоматизованої (комп'ютерної) форми обліку. Прогресивність даної форми в тому, що обліковий працівник веде діалог з ЕОМ, не тільки приймає участь в обробці даних, а й здійснює контроль і аналіз одержаної інформації безпосередньо на робочому місці за допомогою відеотерміналу (дисплея).

Комп'ютерна форма обліку передбачає створення сітки автоматизованих робочих місць працівників структурних підрозділів підприємства, які проводять первинну реєстрацію господарських операцій і

їх обробку. Проведена первинна обробка інформації технічними засобами автоматизованих робочих місць (АРМ) облікових працівників структурних підрозділів передається на АРМ у бухгалтерію підприємства, де перевіряється, і у випадку виявлення помилок автоматично про це повідомляється в структурний підрозділ, який у свою чергу вносить корективи. Таким чином, необхідна результативна інформація може видаватися у будь-який зручний час. Створення системи інформаційної бази даних дозволяє автоматизувати всі облікові процеси і здійснювати взаємозв'язок з іншими автоматизованими робочими місцями спеціалістів підприємства.

Схему діалогово-автоматизованої (комп'ютерної) форми обліку наведено на рисунку 13.

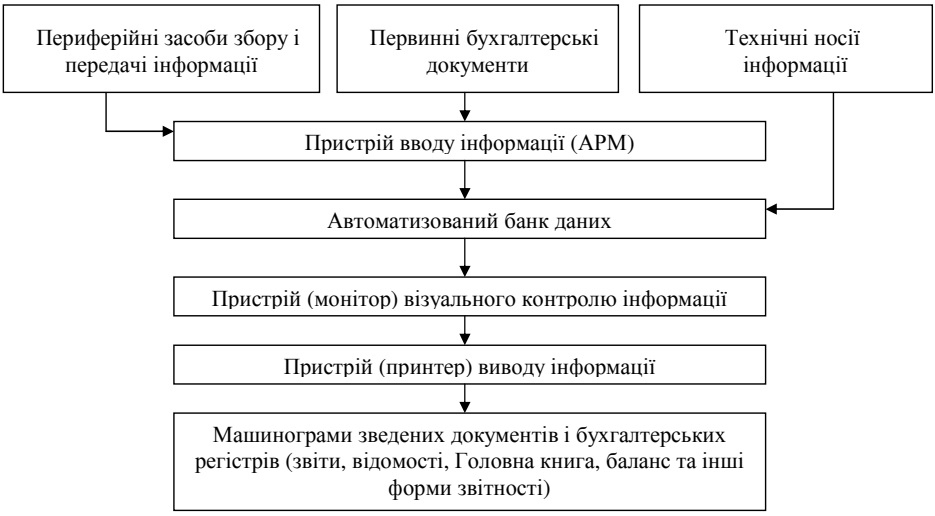



***Рис. 13. Схема діалогово-автоматизованої (комп'ютерної) форми обліку***

Важливою перевагою діалогово-автоматизованої форми обліку над іншими є оперативність збору, передачі і обробки інформації, достатня аналітичність вихідних даних. Облікові працівники в цих умовах можуть більше часу використати на проведення аналізу і здійснення контролю за господарською діяльністю підприємства.

## 5.7. Правові основи і методологія бухгалтерського обліку

Ведення бухгалтерського обліку в Україні регламентується законодавчими актами і нормативними документами, а відповідальність за його організацію на підприємстві несуть їх керівники.

Підприємства організовують бухгалтерський облік відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які відповідно до прийнятих у міжнародній практиці принципів регулюють правові засади методології та організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Дія Закону і цих положень поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Зокрема, Міністерство фінансів України займається:

– організацією розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

– удосконаленням організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;

– методологічним забезпеченням впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;

– розробкою рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Підприємство веде бухгалтерський облік майна та результатів своєї роботи у натуральних вимірниках та в узагальненому грошовому виразі шляхом безперервного, документального і взаємопов'язаного їх відображання. Одночасно, здійснюючи організацію бухгалтерського обліку, підприємство може самостійно визначати облікову політику, встановити організаційну форму бухгалтерської роботи, виходячи з виду підприємства і конкретних умов господарювання; визначити форму і методи бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на діючих загальних або галузевих формах і методах, з дотриманням єдиних методологічних засад, а також технологією обробки облікової інформації; розробити систему внутрішньовиробничого (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначити права працівників на підписання бухгалтерських документів.

Підприємство веде бухгалтерський облік майна та результатів своєї роботи методом подвійного запису господарських операцій згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Індивідуальні (сімейні) приватні підприємства, громадяни, які здійснюють підприємницьку діяльність, можуть вести бухгалтерський облік або за подвійною, або за одинарною (спрощеною) системою бухгалтерського обліку. Але перехід від однієї системи до іншої здійснюється тільки з початку наступного за звітним року з попереднім повідомленням податкових органів та органів статистики.

При веденні бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити:

– незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінку майна. Зміна методології обліку на наступний рік повинна бути зазначена у річній фінансовій звітності;

– повноту відображення в обліку за звітний період (місяць, квартал, рік) усіх господарських операцій, проведених у зазначений час, та результатів інвентаризації майна і зобов'язань;

– правильність віднесення доходів і витрат до відповідних звітних періодів. Доходи і витрати визнаються у звітному періоді, до якого вони віднесені, незалежно від часу надходження доходів та оплати витрат, якщо інше не передбачено іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

– тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Органи і службові особи, які мають доступ до документів і даних бухгалтерського обліку та звітності, несуть відповідальність за розголошення інформації, що становить комерційну таємницю, відповідно до чинного законодавства України.

## 5.8. Організація бухгалтерського обліку

Для вирішення завдань бухгалтерського обліку важливе значення має правильна і раціональна його організація.

**Раціональна організація обліку** – система заходів, які забезпечують найбільш ефективне виконання функцій бухгалтерського обліку.

Основними передумовами раціональної організації обліку є: вивчення організаційної структури підприємства, технології виробництва, матеріально-технічного постачання і збуту продукції, виробничо-фінансового стану; визначення характеру й обсягу необхідної облікової інформації; вивчення законодавчих актів, положень і інших нормативних документів щодо організації обліку і звітності; встановлення взаємовідносин між обліковими працівниками бухгалтерської служби.

Обліковий процес досить складний і різноманітний, а тому для забезпечення його виконання необхідно правильно спланувати організацію обліку. План організації бухгалтерського обліку представляє собою зміст, послідовність і строки виконання всіх облікових робіт на підприємстві, порядок одержання необхідної інформації і технічне

оформлення облікових даних. Цей план включає: план документації і документообороту, робочий план рахунків, план інвентаризації, план технічного оформлення обліку, план організації праці облікових працівників, план звітності.

План документації і документообороту передбачає порядок документального оформлення всіх господарських операцій, а також послідовність проходження документів з моменту їх виникнення (складання) через всі стадії обробки до здачі в архів. Для цього на підприємстві складають план-графік документообороту.

Робочий план рахунків розробляє головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, на основі діючого плану рахунків. Для цього із плану рахунків, затвердженого Мінфіном України, вибираються ті синтетичні рахунки і субрахунки, які необхідні для обліку господарських операцій даного підприємства. Враховуючи технологію виробництва і його організацію, підбирається перелік аналітичних рахунків, а при необхідності, і субрахунків.

План інвентаризації містить перелік майна, коштів і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, строки її проведення, виконавців та відповідальних осіб за проведення інвентаризації. План складається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативних документів про інвентаризацію та порядок її проведення.

План технічного оформлення обліку передбачає вибір форми бухгалтерського обліку, встановлення відповідного їй порядку реєстрації господарських операцій, матеріально-технічне оснащення робочих місць облікових працівників; нормативні документи, довідки, обчислювальну техніку, використання прогресивних форм і методів обробки інформації з використанням комп'ютерів.

План організації праці облікових працівників визначає структуру облікового апарату, посадові інструкції для працівників, послідовність проведення видів облікових робіт, заходи по підвищенню кваліфікації працівників бухгалтерської служби, організацію їх робочих місць.

План звітності передбачає перелік як внутрішньої, так і зовнішньої проміжної і річної звітності, строки її складання та подання, а та-

кож містить вказівки щодо посадових осіб і їх відповідальності за достовірність і своєчасність складання звітних форм.

Сукупність розглянутих планів, органічно пов'язаних між собою, і становить план раціональної організації бухгалтерського обліку.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе керівник підприємства. Він зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення і подання до обліку первинних документів.

Обліковий процес повинен бути розподілений між окремими виконавцями – обліковими працівниками. Розрізняють такі форми розподілу облікової праці і побудови обліку: централізовану, децентралізовану, неповної децентралізації.

При **централізованій формі** обліковий апарат сконцентрований в центральній бухгалтерії і підпорядковується головному бухгалтеру в адміністративному і методологічному порядку. Тут зосереджується ведення всього синтетичного і аналітичного обліку. В окремих виробничих підрозділах оформляють тільки первинну документацію і здають в бухгалтерію без попереднього опрацювання або з незначним опрацюванням.

При **децентралізованій формі** частина апарату бухгалтерії знаходиться в складі виробничих одиниць і в адміністративному відношенні підпорядковується його керівнику, а в відношенні до методології обліку – головному бухгалтеру. Тут не тільки оформляють первинні документи, а й опрацьовують їх, ведуть синтетичний і аналітичний облік господарських операцій у системі рахунків, складають бухгалтерський баланс по підрозділу та інші форми звітності. Баланс і звітні форми підрозділу здають до центральної бухгалтерії підприємства.

На практиці часто використовують **систему неповної децентралізації** обліку. Суть її полягає в тому, що в окремих структурних підрозділах, крім складання первинних документів, здійснюють аналіти-

чний облік, підсумкові дані якого періодично звіряють з даними синтетичного і аналітичного обліку центральної бухгалтерії. При цьому підсумкові дані формуються у звітах про рух матеріальних цінностей, виробничих звітах підрозділів, інших зведених документах.

Ефективність бухгалтерського обліку значною мірою визначається організацією праці облікового апарату, яка повинна базуватись на науковій основі. Наукова організація праці облікової служби означає: розподіл і кооперацію праці; нормування облікової роботи; регламентацію завдань, функцій і обов'язків окремих працівників; стандартизацію бухгалтерського обліку; використання передового вітчизняного і зарубіжного досвіду. Дуже важливим в роботі бухгалтера є організація робочого місця, дотримання раціонального трудового режиму, розробка особистого стилю роботи і керівництва підлеглими.

Структура облікового апарату і чисельність його працівників залежить від цілого ряду факторів, основними з яких є: обсяг облікових робіт; застосування засобів механізації і автоматизації; впровадження нових передових форм і методів обліку та ін. Виходячи з цього підприємство самостійно обирає форми організації бухгалтерського обліку:

– 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.

## 5.9. Державне регулювання і управління бухгалтерським обліком

У нашій державі забезпечуються єдині методологічні засади організації бухгалтерського обліку і звітності та управління ними.

Верховна Рада України як єдиний орган законодавчої влади приймає закони, що визначають соціальну і економічну політику в нашій державі, в тому числі Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», інші законодавчі акти, що регулюють правові засади методології та організації обліку.

Управління бухгалтерським обліком знаходиться в компетенції Кабінету Міністрів України. Основними керівними органами обліку є Державний Комітет статистики і Міністерство фінансів України.

Державний Комітет статистики України здійснює загальне керівництво обліком. Він забезпечує автоматизовану обробку інформації, здійснює загальне керівництво організацією первинного обліку, контролює стан обліку і звітності.

Міністерство фінансів України здійснює методологічне керівництво обліком: затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію щодо його застосування, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Виходячи з єдиних методологічних засад організації бухгалтерського обліку міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, розробляють відповідно до галузевих особливостей методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку, здійснюють контроль за додержанням правил ведення обліку.

Контроль за дотриманням рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку на підприємствах, складанням зведеної бухгалтерської звітності здійснюють відділи бухгалтерського обліку обласних і районних управлінь агропромислового розвитку, інші органи, до сфери управління яких належать підприємства. Вони надають методичну допомогу щодо вдосконалення обліку на підприємстві.

Схема державного регулювання обліку наведена на рисунку 14.

***Рис. 14. Державне регулювання і управління обліком в Україні***

Безпосереднє управління бухгалтерським обліком на підприємстві здійснює головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку. Він призначається або звільняється з посади керівником і безпосередньо йому підпорядковується.

Керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», іншими нормативними актами, головний бухгалтер несе відповідальність за дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, забезпечує контроль і відображення на рахунках всіх господарських операцій та своєчасне складання і подання звітності, здійснює (разом з іншими підрозділами) економічний аналіз діяльності підприємства. Головний бухгалтер підписує разом з керівником підприємства документи, що є підставою для приймання і видачі товарно-матеріальних цінностей та коштів, а також розрахункові, кредитні та фінансові зобов'язання, візує господарські договори. Вказані документи без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними і до виконання не приймаються.

При відсутності у штаті головного бухгалтера керівник призначає контролера, якому надає право другого підпису на документах.

Бухгалтер бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства. Він також забезпечує перевірку стану обліку у структурних підрозділах.

Головному бухгалтеру забороняється приймати до виконання документи на операції, що суперечать вимогам законодавчих актів, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним особам і громадянам. Про такі документи головний бухгалтер (особа, яка веде облік) письмово повідомляє керівника (власника) підприємства і приймає їх до виконання і обліку тільки за письмовим його розпорядженням. Після цього керівник повністю несе відповідальність за проведення цих операцій.

З головним бухгалтером в межах конкретного підприємства погоджується прийняття (призначення), переведення та звільнення матеріально відповідальних працівників.

При звільненні головного бухгалтера проводиться передача справ призначеному головному бухгалтеру (при його відсутності – працівникові, призначеному наказом керівника), під час якої перевіряється стан бухгалтерського обліку і достовірність звітних даних, складається відповідний акт, що затверджується керівником підприємства.

Виникнення різних форм власності та видів діяльності вносять якісні зміни в економіку України, які вимагають нових прогресивних форм і методів організації обліку, впровадження комп'ютеризації, приведення у відповідність вітчизняної системи обліку з міжнародними бухгалтерськими стандартами. Це вимагає від працівників бухгалтерської служби постійного самовдосконалення, підвищення їх професійних знань і кваліфікації.

Завдання бухгалтера не тільки в своєчасному і правильному відображанні господарських операцій та їх узагальненні, а у використанні даної інформації, проведенні аналізу з метою формування правильних висновків щодо здійснюваних фактів і вжиття термінових заходів по недопущенню небажаних результатів.

Кваліфікований бухгалтер повинен розуміти взаємозв'язок між різними показниками і як вони впливають на фінансовий результат підприємства, шукати альтернативні шляхи ведення справ, використовувати свій бухгалтерський досвід для надання допомоги власнику (керівництву) підприємства у виборі кращого варіанту дій. Тільки в такому випадку знання бухгалтера – менеджера з питань обліку і фінансів – будуть належним чином оцінені.

### Запитання для самоконтролю

1. *Що таке первинне спостереження?*
2. *Що таке бухгалтерський документ і як їх класифікують?*
3. *Який порядок складання й опрацювання документів?*
4. *Що розуміють під інвентаризацією, який порядок проведення і відображення її результатів на рахунках обліку?*
5. *Для чого призначені регістри бухгалтерського обліку?*

6. *Які є способи виправлення помилок в бухгалтерських записах?*
7. *Які форми бухгалтерського обліку застосовують на підприємствах?*
8. *Правові основи і методологія бухгалтерського обліку?*
9. *Що розуміють під організацією бухгалтерського обліку?*
10. *Як здійснюється регулювання бухгалтерського обліку?*

### Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань

**1. Що таке первинний бухгалтерський документ?**

а) подія, що викликає зміни в засобах підприємства.
б) форма підтвердження події.
в) письмове підтвердження певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення.
г) подія, що викликає зміни в засобах і джерелах з метою контролю і управління ними, здійснення виробничої та комерційної діяльності.
д) письмове розпорядження на виконання господарських перетворень.

**2. Що таке документація як елемент методу бухгалтерського обліку?**

а) спосіб спостереження за господарською діяльністю і первинним відображенням господарських операцій.
б) сукупність документів, в яких відображається господарська діяльність підприємства.
в) спосіб забезпечення різних форм власності.
г) спосіб керівництва окремих ділянок.
д) спосіб перевірки господарської діяльності підприємства.

**3. Який з перерахованих документів є внутрішнім?**

а) виписка банку з поточного рахунку.
б) рахунок-фактура постачальника.
в) авансовий звіт.
г) квитанція заготівельних організацій.

д) вимога-доручення кредитора.

**4. Який з перерахованих документів є зовнішнім?**

а) накладна внутрігосподарського призначення.

б) рахунок-фактура постачальника.

в) авансовий звіт.

г) прибутковий касовий ордер.

д) видатковий касовий ордер.

**5. Який з перерахованих регістрів є хронологічним?**

а) головна книга.

б) журнал-ордер.

в) нагромаджувальна відомість.

г) касова книга.

д) реєстраційний журнал.

**6. Який з перерахованих регістрів є синтетичним?**

а) головна книга.

б) групувальна відомість.

в) нагромаджувальна відомість.

г) накладна.

д) реєстраційний журнал.

**7. Що таке розцінка документів?**

а) групування сум господарських операцій.

б) проставлення ціни і визначення суми.

в) підрахунок підсумків.

г) визначення трудових показників.

д) визначення взаємозв'язку між рахунками.

**8. Що таке документооборот?**

а) рух документів в структурних підрозділах.

б) рух документів від моменту складання до опрацювання.

в) рух документів в бухгалтерії підприємства.

г) рух документів від підприємства до зовнішніх користувачів.

д) рух документів від моменту їх складання або одержання від інших організацій до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.

**9. Яким способом потрібно виправити помилку, якщо в бухгалтерській проводці з правильною кореспонденцією вказана більша сума, ніж потрібно?**

а) способом додаткових проводок.
б) способом коректури.
в) способом «червоне сторно».
г) способом зворотних проводок.
д) способом переносу сум з рахунку на рахунок.

**10. Яким способом потрібно виправити помилку в первинному документі до розноски операцій по рахунках?**

а) способом додаткових проводок.
б) способом коректури.
в) способом «червоне сторно».
г) способом зворотних проводок.
д) способом переносу сум з рахунку на рахунок.

**11. Яким способом виправляють помилки, які полягають в неправильній кореспонденції рахунків і виявлені після розноски операцій по рахунках?**

а) способом «червоне сторно».
б) способом коректури.
в) способом додаткових проводок.
г) способом зворотних проводок.
д) способом переносу сум з рахунку на рахунок.

**12. Яким способом потрібно виправити помилку, якщо в бухгалтерській проводці з правильною кореспонденцією вказана менша сума, ніж потрібно?**

а) способом «червоне сторно».
б) способом коректури.
в) способом додаткових проводок.
г) способом зворотних проводок.
д) способом переносу сум з рахунку на рахунок.

**13. Що таке інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку?**

а) перевірка стану розрахунків з дебіторами і кредиторами.

б) перевірка наявності готової продукції на складах.
в) спосіб виявлення фактичної наявності засобів на відповідну дату.
г) спосіб забезпечення зберігання матеріальних цінностей і грошових засобів.
д) перевірка наявності грошових засобів.

**14. Як відобразити лишки матеріальних цінностей, виявлені при інвентаризації?**

а) Дебет 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
Кредит 20 «Виробничі запаси»
б) Дебет 26 «Готова продукція»
Кредит 79 «Фінансові результати»
в) Дебет 20 «Виробничі запаси»
Кредит 71 «Інший операційний дохід»
г) Дебет 79 «Фінансові результати»
Кредит 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
д) Дебет 79 «Фінансові результати»
Кредит 20 «Виробничі запаси».

**15. Як відобразити нестачі матеріальних цінностей, виявлені при інвентаризації?**

а) Дебет 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
Кредит 20 «Виробничі запаси»
б) Дебет 94 «Інші витрати операційної діяльності»
Кредит 20 «Виробничі запаси»
в) Дебет 20 «Виробничі запаси»
Кредит 71 «Інший операційний дохід»
г) Дебет 20 «Виробничі запаси»
Кредит 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
д) Дебет 79 «Фінансові результати»
Кредит 20 «Виробничі запаси».

**16. Хто здійснює методологічне керівництво бухгалтерським обліком у нашій країні?**

а) Кабінет Міністрів України.
б) Держкомстат України.

в) Верховна Рада України.
г) Міністерство аграрної політики та продовольства України.
д) Міністерство фінансів України.

**17. Хто здійснює загальне керівництво всіма видами обліку?**

а) Міністерство фінансів України.
б) Верховна Рада України.
в) Держкомстат України.
г) Міністерство аграрної політики та продовольства України.
д) Кабінет Міністрів України.

**18. Кому підпорядкований головний бухгалтер у методологічному відношенні?**

а) керівнику вищестоящої організації.
б) керівнику підприємства.
в) головному бухгалтеру вищестоящої організації.
г) начальнику планового відділу.
д) начальнику фінансового відділу.

**19. Кому підпорядкований головний бухгалтер в адміністративному відношенні?**

а) головному бухгалтеру вищестоящої організації.
б) керівнику вищестоящої організації.
в) керівнику підприємства.
г) начальнику фінансового відділу.
д) начальнику планового відділу.

**20. Який законодавчий акт регулює методологію і організацію бухгалтерського обліку?**

а) наказ про облікову політику.
б) Положення про ведення бухгалтерського обліку.
в) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.
г) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
д) Податковий кодекс України.

# ЧАСТИНА ІІ.
# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

## РОЗДІЛ 6. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

### 6.1. Економічний зміст, класифікація та оцінка основних засобів

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

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

Відповідно до цього положення **основні засоби** – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (екс-

плуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

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

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

1. Основні засоби:
1.1. Земельні ділянки;
1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
1.3. Будівлі, 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.

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

Для обліку основних засобів, відповідно до передбачених груп, використовують рахунки: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи». У балансі основні засоби і інші необоротні ма-

теріальні активи відображають разом по статті «Основні засоби». Таким чином, інші необоротні матеріальні активи за економічним змістом також є основними засобами, а основні засоби – необоротними матеріальними активами.

Відповідно до Податкового кодексу України (стаття 145, п. 1) основні засоби та інші необоротні активи класифікують за групами:

| Групи | Мінімально допустимі строки корисного використання, років |
|---|---|
| Група 1 – земельні ділянки | – |
| Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом | 15 |
| Група 3 – будівлі<br>споруди<br>передавальні пристрої | 20<br>15<br>10 |
| Група 4 – машини та обладнання | 5 |
| з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень | 2 |
| Група 5 – транспортні засоби | 5 |
| Група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі) | 4 |
| Група 7 – тварини | 6 |
| Група 8 – багаторічні насадження | 10 |
| Група 9 – інші основні засоби | 12 |
| Група 10 – бібліотечні фонди | - |
| Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи | - |
| Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди | 5 |
| Група 13 – природні ресурси | - |
| Група 14 – інвентарна тара | 6 |
| Група 15 – предмети прокату | 5 |
| Група 16 – довгострокові біологічні активи | 7 |

По відповідних групах передбачені мінімально допустимі строки їх корисного використання (амортизації).

В бухгалтерському обліку розрізняють інвестиційну і операційну нерухомість. До інвестиційної нерухомості відносять власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі діяльності. До операційної нерухомості відносять власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

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

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

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

**Справедлива вартість** – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Справедливою вартістю основних засобів в більшості випадків може бути ринкова вартість, а в разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

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

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

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

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

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

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 (технічний догляд, ремонт, профілактика тощо), включаються до складу витрат, крім витрат з поліпшення та ремонту об'єкта, які можуть збіль-

шувати його вартість, визначену у порядку, встановленому Податковим кодексом України.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, то підприємство може переоцінювати такий об'єкт. Одночасно здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо до них застосовують 100 %-ву чи 50 %-ву амортизацію.

У балансі підприємства основні засоби відображаються окремо за первісною (переоціненою) вартістю і залишковою вартістю. Окремо приводиться сума зносу основних засобів. До підсумку балансу включається залишкова вартість основних засобів. Інвестиційна нерухомість відображається в балансі за справедливою вартістю, якщо її можна визначити, в противному разі – за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації.

## 6.2. Облік наявності і руху основних засобів

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

**Первинний облік основних засобів.** Для обліку основних засобів використовують типові форми первинних документів, затверджених Державним комітетом статистики України.

При надходженні основних засобів від постачальників за плату, від юридичних і фізичних осіб безкоштовно, внаслідок введення в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, як внесок у статут-

ний капітал засновниками підприємства та інших джерел складається «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів». Акт складають і при оформленні внутрішнього переміщення основних засобів з одного структурного підрозділу до іншого, а також при передачі іншому підприємству (організації).

Оприбуткування основних засобів після капітального ремонту, реконструкції, модернізації оформляється «Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів».

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

Основні засоби, передані в експлуатацію, закріплюються за структурними підрозділами і за матеріально відповідальними особами. Для закріплення основних засобів за матеріально відповідальними особами використовують «Інвентарний список основних засобів».

Вибуття основних засобів відбувається внаслідок продажу, фізичного і морального зносу і непридатності для дальшого використання, загибелі внаслідок стихійного лиха, безоплатної передачі та ін.

При списанні будівель і споруд складають «Акт на списання основних засобів», а при ліквідації машин і обладнання – «Акт на списання автотранспортних засобів». Витрати по ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбирання будівель, демонтажу обладнання і автотранспортних засобів відображають в актах у розділі «Розрахунок результатів списання об'єкта».

«Акт №_ про установку, пуск та демонтаж будівельної машини» складається при установці, пуску і демонтажу будівельної машини, що взята напрокат.

У разі списання інших необоротних матеріальних активів складають «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні», «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів» (для списання малоцінних необоротних матеріальних активів) та інші акти на списання.

**Синтетичний та аналітичний облік основних засобів.** Порядок ведення обліку основних засобів регламентується Положенням

(стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», іншими законодавчими актами і нормативними документами. Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості призначений рахунок 10 «Основні засоби». Облік наявності і руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли свого відображення на рахунку 10 «Основні засоби», ведуть на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». До цих рахунків відкривають відповідні субрахунки.

За дебетом рахунків 10 та 11 відображають надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів і інших необоротних матеріальних активів відповідно, які обліковуються за первісною вартістю; суму витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; суму дооцінки вартості об'єкта. Ці рахунки за дебетом кореспондують з кредитом таких рахунків: 10 – внутрішнє переміщення (для основних засобів), 11 – внутрішнє переміщення (для інших необоротних матеріальних активів); 15 – вартість збудованих і придбаних основних засобів, витрати на їх поліпшення; 23 – оприбуткування інших необоротних матеріальних активів від власного виробництва; 37 – оприбуткування придбаних готових об'єктів через підзвітних осіб; 40 – оприбуткування від пайовиків об'єктів як внесків у пайовий капітал; 41 – дооцінка основних засобів і інших необоротних матеріальних активів; 46 – надходження об'єктів від засновників як їх внески у статутний капітал; 48 – надходження об'єктів за цільовим фінансуванням та у порядку гуманітарної допомоги; 53 – приймання орендарем об'єкта у фінансову оренду та ін.

За кредитом рахунків 10 та 11 відображають вибуття відповідних об'єктів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та суму їх уцінки в кореспонденції з дебетом рахунків: 13 –

списання зносу при вибутті об'єкта; 18 – передача об'єктів у фінансову оренду; 28 – переведення об'єкта у групу для продажу; 41 – уцінка об'єкта; 97 – списання нестач і втрат від псування необоротних матеріальних активів та ін.

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

Аналітичний облік основних засобів і інших необоротних матеріальних активів ведуть окремо за кожним об'єктом цих активів в «Інвентарних картках». Заповнені інвентарні картки реєструють в «Описах інвентарних карток з обліку основних засобів», які ведуть за класифікаційними групами об'єктів основних засобів і забезпечують контроль за збереженням інвентарних карток. При вибутті основних засобів роблять помітки в описі, а відповідну картку прикладають до акту на списання основних засобів.

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

Інвентарні картки на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, що надійшли або вибули протягом місяця, зосереджують в картотеці окремо. В кінці місяця на їх підставі заповнюють «Картку обліку руху основних засобів». На підставі даних карток руху основних засобів складають «Аналітичні дані до рахунків 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи», які містяться в Відомості № 4.1 сг. (для сільськогосподарських підприємств). В аналітичних даних відображають за кожним рахунком і в розрізі субрахунків залишок на початок місяця, обороти по дебету і кредиту і залишок на кінець місяця. Підсумок по кожному рахунку звіряють з даними синтетичного обліку рахунків 10 та 11 в Головній книзі.

Синтетичний облік основних засобів за рахунками 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи» ведуть у Журналі 4 (для сільськогосподарських підприємств рекомендований Журнал-ордер № 4А сг.). В кінці місяця кредитові обороти рахунків 10, 11 з Журналу 4 (Журналу-ордера № 4А сг.) переносять в Головну книгу.

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

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» витрати по ремонту основних засобів і інших необоротних матеріальних активів відображають на рахунках витрат операційної діяльності (23, 91, 92, 93, 94). Дані рахунки будуть дебетуватись в кореспонденції з кредитом таких рахунків: 20, 22 – на вартість витрачених виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів при виконанні ремонтних робіт; 66, 65 – на суму нарахованої оплати праці з відрахуваннями на соціальні заходи працівникам, зайнятих на ремонтах основних засобів; 63, 68 – на вартість виконаних ремонтних робіт сторонніми організаціями та ін.

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

Закінчений ремонт будівель, споруд, машин, обладнання та інших основних засобів оформляють «Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів».

Аналітичний облік витрат по ремонту основних засобів ведуть у звітах про витрати по галузях, видах, групах або окремих об'єктах по відповідній номенклатурі статей витрат. Синтетичний облік витрат на ремонт основних засобів ведуть у Журналі 5 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 5В сг.) і Головній книзі.

**Інвентаризація основних засобів.** Інвентаризацію основних засобів (за виключенням тварин) проводять не менше одного разу на рік перед складанням річної звітності, але не раніше 1 жовтня звітного

року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів – один раз у п'ять років.

Інвентаризацію дорослих тварин проводять не менше одного разу в квартал (на 1 квітня, на 1 липня, на 1 вересня) і перед складанням річної бухгалтерської звітності – на 31 грудня звітного року.

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

Виявлені в результаті інвентаризації лишки основних засобів оприбутковують по дебету рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і кредиту рахунка 74 «Інші доходи». При цьому встановлюється, коли і за чиїм розпорядженням споруджені (придбані) невраховані об'єкти, виявлені при інвентаризації, з відображенням цих відомостей у протоколі засідання інвентаризаційної комісії.

У випадках нестачі або псування основних засобів їх залишкову вартість відносять на витрати від іншої діяльності підприємства: дебет субрахунка 976 «Списання необоротних активів», кредит рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Одночасно із списанням об'єкта, слід зарахувати його вартість на позабалансовий субрахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» рахунка 07 «Списані активи». При відшкодуванні заподіяного збитку винною особою дебетують субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитують субрахунок 746 «Інші доходи» (на суму що утримується з винної особи) з одночасним списанням вартості об'єкта з позабалансового субрахунка 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

Загальна схема обліку основних засобів приведена на рис. 15.

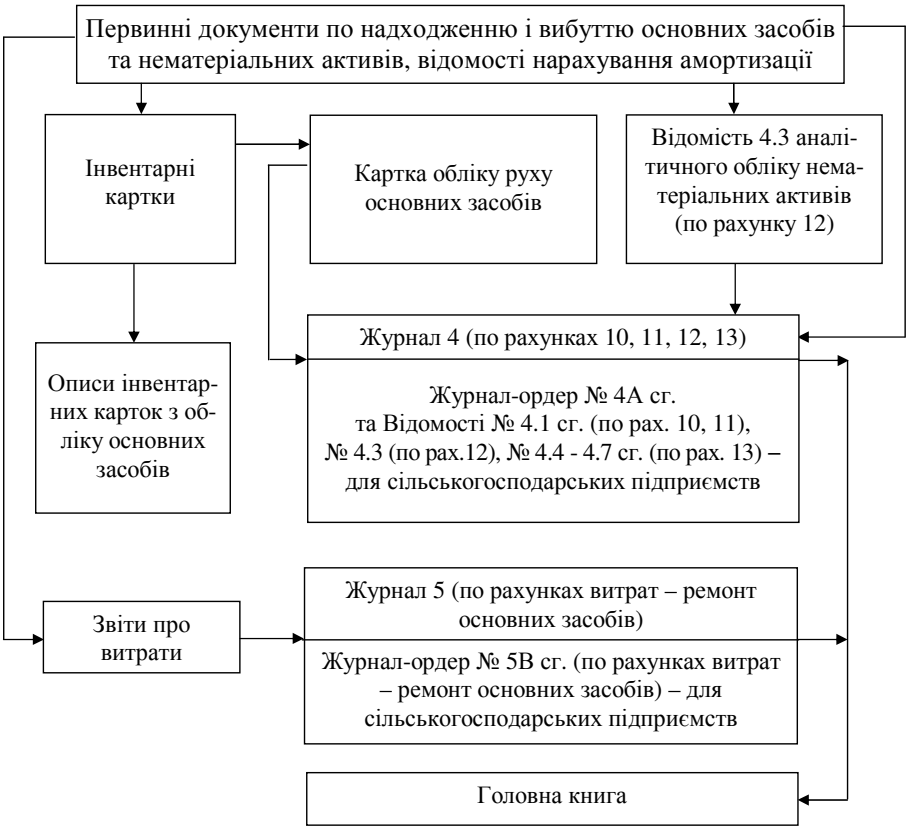



***Рис. 15. Загальна схема обліку основних засобів і нематеріальних активів***

### 6.3. Облік амортизації і зносу основних засобів

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

**Амортизація –** це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Строк корисного використання об'єкта встановлюється підприємством самостійно. Нарахування амортизації призупиняється на пе-

ріод реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єкта.

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

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

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

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

$$Ар = \frac{Ва}{Т} = \frac{Вп - Вл}{Т},$$

де: *Ар* – річна сума амортизації; *Ва* – вартість, що амортизується; *Т* – період корисного використання об'єкта; *Вп* – первісна вартість; *Вл* – ліквідаційна вартість.

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

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

2. Метод зменшення залишкової вартості. Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.

$$Ар = НАр \times Вз \quad \text{або} \quad Ар = НАр \times Вп,$$

де: *НАр* – річна норма амортизації; *Вз* – залишкова вартість.

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

$$НАр = 1 - \sqrt[T]{\frac{Вл}{Вп}}.$$

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

За роками експлуатації амортизація буде нараховуватись у таких розмірах:

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

Разом: 14400 грн.

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

$Ар = 2 \times НАр \times Вз$ або $Ар = 2 \times НАр \times Вп;\ НАр = Вп / Т.$

У нашому прикладі річна норма амортизації становитиме 20 %.

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

Разом: 14400 грн.

В останній рік сума амортизації розраховується як різниця між вартістю, що амортизується (16000 – 1600) і нарахованою сумою амортизації за попередні 4 роки (6400 + 3840 + 2304 + 1382 = 13926).

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

$$Ар = Ва \times Кк,$$

де: *Кк* – кумулятивний коефіцієнт.

Кумулятивний коефіцієнт за роками буде становити:

перший рік – $\frac{5}{1+2+3+4+5} = \frac{5}{15}$;

другий рік – $\frac{4}{15}$;

третій рік – $\frac{3}{15}$;

четвертий рік – $\frac{2}{15}$;

п'ятий рік – $\frac{1}{15}$.

Річна сума амортизації за роками буде становити:

перший рік – $14400 \times \frac{5}{15} = 4800$ грн.

другий рік – $14400 \times \frac{4}{15} = 3840$ грн.

третій рік – $14400 \times \frac{3}{15} = 2880$ грн.

четвертий рік – $14400 \times \frac{2}{15} = 1920$ грн.

п'ятий рік – $14400 \times \frac{1}{15} = 960$ грн.

Разом: 14400 грн.

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

$$Ам = Ом \times САв;\ САв = Ва / От$$

де: *Ам* – місячна сума амортизації; *Ом* – місячний обсяг продукції (робіт, послуг); *От* – загальний обсяг продукції за весь період використання об'єкта; *САв* – виробнича ставка амортизації.

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

Виробнича ставка амортизації = (16000 – 1600) : 10000 = 1,44.

Сума по роках розподілиться:

перший рік – 2000 × 1,44 = 2880 грн.
другий рік – 2500 × 1,44 = 3600 грн.
третій рік – 2400 × 1,44 = 3456 грн.
четвертий рік – 2100 × 1,44 = 3024 грн.
п'ятий рік – 1000 × 1,44 = 1440 грн.

Разом: 14400 грн.

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

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій). Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації починають з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним до корисного використання, а по вибулих об'єктах нарахування амортизації припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починають з дати, що настає за датою, на яку об'єкт став придатним для корисного використання, а припиняють – з дати, що настає за датою вибуття.

Для обліку зносу (амортизації) основних засобів використовують пасивний рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» за відповідними субрахунками (131, 132, 135).

За кредитом рахунка 13 (субрахунки 131, 132, 135) відображають нарахування амортизації та індексації зносу основних засобів в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – нарахування амортизації по об'єктах основних засобів, що використовувались на будівництві та інших капітальних роботах; 23 – нарахування амортизації по об'єктах, що використовувались на виробництві; 41 – індексація зносу у зв'язку з дооцінкою об'єкта; 83 – нарахування амортизації (для підприємств, що використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»): 91, 92, 93, 94 – нарахування амортизації по об'єктах основних засобів загальновиробничого характеру, адміністративних об'єктах, об'єктах по збуту та інших виробництв.

В якості первинного облікового документа з нарахування амортизації застосовують розрахунок або відомість нарахування амортизації основних засобів.

За дебетом рахунка 13 (субрахунки 131, 132, 135) відображають зменшення суми нарахованого зносу основних засобів в кореспонденції з кредитом рахунків: 10, 11 – списання нарахованої суми зносу по об'єктах, які вибули; 41 – відображення індексації зносу по вибувших основних засобах, які раніше були проіндексовані.

Облік амортизації і зносу основних засобів ведуть у Журналі 4 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 4А сг. та Відомостях № 4.4 сг., 4.5 сг., 4.6 сг., 4.7 сг.). Суми кредитових оборотів Журналу 4 (Журналу-ордера № 4А сг.) в кінці місяця переносять у Головну книгу.

### 6.4. Облік нематеріальних активів і гудвілу

**Облік нематеріальних активів.** Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» під **нематеріальним активом** розуміють немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Нематеріальні активи утримуються 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.

До нематеріальних активів відносяться права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з вартості придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням.

Облік нематеріальних активів здійснюють на рахунку 12 «Нематеріальні активи» за відповідними субрахунками.

За дебетом рахунка 12 відображають придбання, або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та суму дооцінки таких активів в кореспонденції з кредитом рахунків: 15 –

придбання, створення (виготовлення) нематеріальних активів на підприємстві власними силами; 37 – придбання об'єктів через підзвітних осіб; 40 – надходження об'єктів як внесків у зареєстрований (пайовий) капітал; 41 – дооцінка нематеріальних активів; 48 – надходження об'єктів як цільові внески і гуманітарна допомога; 53 – придбання об'єктів у фінансову оренду; 74 – безоплатне надходження нематеріальних активів та ін.

За кредитом рахунка 12 обліковують вибуття та суму уцінки нематеріальних активів в кореспонденції з дебетом рахунків: 13 – списання накопиченої амортизації нематеріальних активів при їх вибутті внаслідок ліквідації, реалізації тощо; 18 – передача у фінансову оренду; 28 – переведення нематеріальних активів у групу для реалізації; 41 – уцінка нематеріальних активів; 97 (85 – для підприємств, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами») – списання залишкової вартості нематеріальних активів при їх вибутті та ін.

По нематеріальних активах (крім права постійного користування земельною ділянкою) нараховується амортизація протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

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

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться за їх видами та окремими об'єктами у Відомості 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів, а синтетичний – у Журналі 4 та Головній книзі. Для сільськогосподарських підприємств рекомендовано Журнал-ордер № 4А сг., Відомість № 4.3 та Відомості нарахування амортизації № 4.4 – 4.7 сг.

Загальна схема документообороту по обліку нематеріальних активів приведена на рисунку 15 (стор. 148).

**Облік гудвілу.** Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» **гудвіл** – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. Для узагальнення інформації про гудвіл, що виникає при придбанні, використовують рахунок 19 «Гудвіл», який має наступні субрахунки: 191 «Гудвіл при придбанні», 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)».

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

За дебетом субрахунка 193 відображають вартість гудвілу, який виник при приватизації (корпоратизації), за кредитом – суму списаного гудвілу. Аналітичний облік гудвілу ведеться за об'єктами придбання. Облік гудвілу при придбанні здійснюють у Журналі 4 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 4А сг. та Відомості № 4.3 сг.) та Головній книзі.

### 6.5. Облік оренди необоротних активів

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

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

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

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

За користування об'єктом операційної оренди орендар платить орендодавцю орендну плату, яка включається ним (орендарем) у витрати. При цьому дебетується субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» і кредитується рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями» (субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»). Орендодавець відповідну суму орендної плати зараховує в доходи від операційної оренди таким записом: дебет рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» (субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»), кредит субрахунка 713 «Дохід від операційної оренди активів». Витрати, пов'язані з укладенням угоди про оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди), орендодавець відносить на інші операційні витрати того звітного періоду, в якому вони мали місце: дебет субрахунка 949, кредит рахунків 30, 31, 37 та ін.

Сума нарахованої амортизації об'єкта операційної оренди відображається орендодавцем по дебету рахунка витрат (субрахунок 949) і кредиту рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Якщо орендар проводить певні витрати по поліпшенню об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), то такі витрати вважаються капітальними інвестиціями і обліковуються за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» і кредитом рахунків 20, 22, 63, 65, 66 та ін. Відповідні суми списуються з кредиту рахунка 15 в дебет субрахунка 117 «Інші необоротні матеріальні активи».

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

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

***Таблиця 6***

***Кореспонденція рахунків з операційної оренди основних засобів***

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

**Облік фінансової оренди. Фінансова оренда** – це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з таких ознак:

- орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;
- інші ознаки визнання фінансової оренди, передбачені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».

Орендар відображає у бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив (дебет рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи») і зобов'язання (кредит рахунка 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди») 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.

У свою чергу, орендодавець відображає в бухгалтерському обліку переданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря (дебет рахунка 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», субрахунок 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду») в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу. Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди ви-

ключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (дебет субрахунка 976 «Списання необоротних активів», кредит рахунків 10, 11, 12). Сума нарахованого зносу списується по дебету рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і кредиту рахунків 10, 11, 12. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди. При проведенні витрат дебетується рахунок 15 «Капітальні інвестиції» і кредитуються рахунки 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 68 «Розрахунки за іншими операціями» та ін. При завершенні робіт робиться запис по дебету рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» і кредиту рахунка 15.

По об'єктах, переданих у фінансову оренду, амортизацію нараховує орендар. При цьому дебетуються рахунки витрат (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 83 «Амортизація» – для підприємств, що використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами») і кредитується рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

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

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

*Таблиця 7*

***Кореспонденція рахунків з фінансової оренди основних засобів***

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

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

## 6.6. Облік капітальних інвестицій

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

Усі види капітальних інвестицій обліковують на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» за відповідними субрахунками.

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

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

**Облік будівництва основних засобів.** Будівельні роботи можуть здійснюватись господарським і підрядним способами. Для обліку витрат на будівництво основних засобів, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства використовують субрахунок 151 «Капітальне будівництво». На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва. Аналітичні рахунки по капітальному будівництву (незалежно від способу будівництва) відкривають за кожним об'єктом, що будується.

При здійсненні будівництва господарським способом аналітичний обік витрат ведуть за прийнятою номенклатурою статей:

1. «Матеріали» – фактична вартість різних будівельних матеріалів, а також конструкцій і деталей, використаних на будівництві або реконструкції об'єкта (дебет субрахунка 151, кредит рахунка 20).

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

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

4. «Накладні витрати» – витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням будівельного виробництва (включаючи додаткову оплату праці і відрахування на соціальні заходи будівельних працівників) у розмірі, що відносяться на даний об'єкт. Попередньо ці витрати обліковують на окремому аналітичному рахунку субрахунка 151 і відносять щомісячно на об'єкти будівництва пропорційно до основної оплати праці будівельних працівників або до прямих витрат (матеріали, основна оплата праці, експлуатація будівельних машин і механіз-

мів). При цьому дебетують аналітичні рахунки об'єктів будівництва і кредитують аналітичний рахунок «Накладні витрати» субрахунка 151.

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

При будівництві об'єктів підрядним способом на субрахунку 151 забудовник (замовник) обліковує вартість робіт по відповідних об'єктах, виконаних підрядною організацією, без деталізації за статтями витрат. Підставою для віднесення цих витрат на субрахунок 151 є оформлені і прийняті до оплати довідки про вартість виконаних робіт і витрат по технологічних етапах і комплексах робіт. Після закінчення будівництва складається «Акт приймання в експлуатацію закінчених будівельних об'єктів».

На вартість виконаних підрядною організацією робіт (без податку на додану вартість) замовник дебетує субрахунок 151 і кредитує рахунок 63. На суму податку на додану вартість дебетується рахунок 64 і кредитується рахунок 63.

Вартість закінчених будівництвом об'єктів списують на дебет рахунка 10 «Основні засоби» з кредиту субрахунка 151 «Капітальне будівництво» на підставі актів приймання-передачі основних засобів.

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

**Облік придбання основних засобів.** На окремому субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» обліковують витрати на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (крім об'єктів будівництва).

Вартість придбаних основних засобів складається з їх покупної вартості (включаючи вартість двигунів, мостів, запасних коліс, під-

йомників, інструменту, якими вони комплектуються), транспортних та інших витрат, пов'язаних з їх придбанням. Вартість виготовлених об'єктів складається з фактичних витрат на їх виготовлення.

Завершені витрати на придбання (виготовлення) основних засобів по кожному об'єкту списують на дебет рахунка 10 з кредиту субрахунка 152.

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

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

**Облік придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів.** На субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» відображають витрати підприємства на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а саме: придбання бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, інвентарної тари і предметів прокату, спорудження тимчасових (нетитульних) споруд тощо.

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

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

**Облік придбання (створення) нематеріальних активів.** Для обліку витрат на придбання чи створення нематеріальних активів використовують субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріаль-

них активів». На цьому субрахунку відображають витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

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

За дебетом відповідних аналітичних рахунків субрахунка 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» відображають витрати на придбання чи створення власними силами об'єктів нематеріальних активів, за кредитом – списання відповідних витрат і прийняття на баланс нематеріальних активів: дебет рахунка 12, кредит субрахунка 154.

**Облік витрат на придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів.** Окрему групу капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах становлять витрати на закладання і вирощування багаторічних насаджень. Для обліку витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень (садів, ягідників, виноградників, хмільників, полезахисних лісових смуг та ін.), а також на догляд за молодими насадженнями на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» відкривають окремі аналітичні рахунки за видами насаджень, роками садіння, їх місцезнаходженням або номерами.

Аналітичний облік витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень ведуть за статтями, визначеними для галузі рослинництва: витрати на оплату праці; насіння та посадковий матеріал; паливо та мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

Облік цих витрат ведуть по дебету субрахунка 155 у кореспонденції з кредитом рахунків: 20 – на вартість посадкового матеріалу, витраченого для закладання насаджень; витрачених добрив і засобів захисту рослин (саджанців), палива; 22 – на вартість витрачених ма-

лоцінних та швидкозношуваних предметів; 66, 65 – на суму нарахованої оплати праці з відрахуваннями працівникам, зайнятим на закладанні та вирощуванні насаджень; 63, 68 – на вартість виконаних робіт і послуг сторонніми організаціями у вирощуванні молодих насаджень та ін.

Особливість аналітичного обліку витрат полягає в тому, що на відкритих аналітичних рахунках ведуть облік витрат на закладання та вирощування багаторічних насаджень тільки в межах календарного року. Це означає, що проведені протягом року витрати наприкінці року списують на дебет субрахунка 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю» чи 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю» (аналітичний рахунок по обліку молодих насаджень) з кредиту субрахунка 155. Слід зауважити, що на субрахунку 166 будуть відображені такі незрілі довгострокові біологічні активи (багаторічні насадження), справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо.

Щорічно витрати на догляд за молодими насадженнями додають до вартості молодих насаджень (дебет субрахунка 165 чи 166, кредит субрахунка 155) до закінчення періоду вирощування і передачі молодих насаджень в експлуатацію.

При зарахуванні багаторічних насаджень до складу довгострокових біологічних активів складають «Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію». Цей акт складають двічі: перший раз – після закладання багаторічних насаджень; другий раз – після досягнення молодими насадженнями експлуатаційного віку (нормального плодоношення для плодових та ягідних культур і виноградників; змикання крон – для полезахисних смуг). Передачу багаторічних насаджень в експлуатацію відображають: дебет субрахука 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», кредит субрахунка 165 – якщо справедливу вартість таких активів можна визначити; дебет субрахука 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю», кредит субра-

хунка 166 – якщо справедливу вартість таких активів не можна визначити.

Якщо від молодих насаджень ще до прийняття їх в експлуатацію одержують продукцію, її оприбутковують за цінами можливої реалізації (використання): дебет рахунка 27, кредит субрахунка 155. Витрати на збирання і транспортування продукції відображають на дебеті субрахунка 155.

Після передачі багаторічних насаджень до складу діючих, витрати на їх догляд обліковують на рахунку 23 «Виробництво», субрахунок «Рослинництво».

До капітальних інвестицій у сільськогосподарських підприємствах відносять витрати на формування основного стада. Основне стадо продуктивної та робочої худоби поповнюють як за рахунок переведення тварин, вирощених у своєму господарстві, так і шляхом придбання племінних тварин зі сторони.

Облік витрат на формування основного стада здійснюють на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів», на якому відкривають такі аналітичні рахунки (за видами тварин): «Придбання дорослих тварин», «Переведення молодняка тварин в основне стадо».

На відповідних аналітичних рахунках «Придбання дорослих тварин» субрахунка 155 обліковують фактичні витрати на придбання дорослих продуктивних та робочих тварин для формування основного стада (вартість тварин без податку на додану вартість та витрати на доставку їх в господарство і інші витрати по придбанню). За цією ж вартістю тварин зараховують в основне стадо. На придбаних тварин підприємства одержують від постачальників рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні та племінні свідоцтва.

Субрахунок 155 (аналітичні рахунки з придбання дорослих тварин) по дебету кореспондує з кредитом таких рахунків: 63 – на купівельну вартість придбаних тварин для поповнення основного стада; 20 – на вартість витрачених кормів у дорозі; 23 – на вартість послуг власного транспорту при перевезенні тварин; 66, 65 – на суму нарахо-

ваної оплати праці з відрахуваннями працівникам, зайнятих на доставці тварин в господарство; 372 – на суму дрібних витрат підзвітних осіб та ін. По кредиту субрахунка 155 списують витрати на формування основного стада у кореспонденції з дебетом субрахунка 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю».

На відповідних аналітичних рахунках «Переведення молодняка тварин в основне стадо» субрахунка 155 обліковують вартість вирощеного і переведеного в основне стадо молодняка всіх видів продуктивних і робочих тварин, включаючи племінних. При цьому дебетують субрахунок 155 і кредитують рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Одночасно тварин оприбутковують в основне стадо (дебет субрахунка 163 або 164 і кредит субрахунка 155). Дану операцію оформляють «Актом приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)».

Схема обліку капітальних інвестицій приведена на рис. 16.

***Рис. 16. Загальна схема обліку капітальних інвестицій***

Аналітичний облік витрат на капітальні інвестиції ведуть у Відомості 4.1, записи у яку по кожному об'єкту виконують на підставі первинних документів, аркушів-розшифровок або нагромаджувальних відомостей.

Синтетичний облік капітальних інвестицій здійснюють у Журналі 4, в якому записи ведуть на підставі первинних і зведених доку-

ментів та Відомості 4.1. В кінці місяця кредитові обороти по рахунку 15 з Журналу 4 переносять у Головну книгу.

Сільськогосподарські підприємства аналітичний облік капітальних інвестицій ведуть у Відомості № 4.8 сг. аналітичного обліку капітальних інвестицій в розрізі субрахунків. Синтетичний облік по рахунку 15 «Капітальні інвестиції» ведуть у Журналі-ордері № 4Б сг. та Головній книзі.

### 6.7. Облік довгострокових біологічних активів

Облік довгострокових біологічних активів здійснюють відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». До довгострокових біологічних активів відносять тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більше 12 місяців) та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі.

До довгострокових біологічних активів відносять багаторічні насадження (сади, виноградники, хмільники, полезахисні смуги тощо), робочі і продуктивні тварини. Для обліку використовують рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» до якого відкривають субрахунки по довгострокових біологічних активах рослинництва, тваринництва, незрілих довгострокових біологічних активах, що оцінюються за справедливою чи первісною вартістю.

За дебетом рахунка 16 відображають надходження довгострокових біологічних активів в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – відображення зносу довгострокових біологічних активів, які були в експлуатації; 15 – прийнято на баланс сформовані біологічні активи; 18 – повернення орендарем орендованих та умовах фінансового лізингу довгострокових біологічних активів; 37 – придбання через підзвітних осіб; 40 – придбання як внесок до пайового капіталу; 42 – без-

оплатне одержання; 46 – прийняття від засновників (учасників) як внесок до статутного капіталу; 53 – прийняття у фінансову оренду; 71 – дохід, визнаний в результаті дооцінки до справедливої вартості; 74 – виявлені при інвентаризації не враховані довгострокові біологічні активи та ін.

За кредитом рахунка 16 відображають вибуття довгострокових біологічних активів в кореспонденції з дебетом рахунків: 13 – списання зносу по вибулих довгострокових біологічних активах чи при переведенні їх в групу, які оцінюються за справедливою вартістю; 16 – переведення довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, до групи біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю; 18 – передача у фінансову оренду; 21 – переведення (вибракування) тварин основного стада; 41 – уцінка довгострокових біологічних активів; 94 – визнані втрати в результаті уцінки до справедливої вартості; 97 – списання залишкової вартості біологічних активів, що вибули (85 – для підприємств, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами») та ін.

На довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю нараховується амортизація із застосуванням методів, аналогічних для основних засобів. Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунків обліку витрат виробництва у кореспонденції з кредитом субрахунку обліку амортизації довгострокових біологічних активів: дебет рахунку 23 «Виробництво», кредит субрахунку 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

При переведенні довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю виникає різниця, яку списують на інші операційні доходи (витрати):

1. При перевищенні справедливої вартості – дебет субрахунків 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» і кредит субрахун-

ку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

2. При зменшенні справедливої вартості – дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредит субрахунків 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю».

На придбаних довгострокових біологічних активів підприємства одержують від постачальників рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, племінні і ветеринарні свідоцтва та інші документи. На вирощені у своєму господарстві довгострокові біологічні активи складають: «Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію», «Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)».

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

### Запитання для самоконтролю

*1. Що належить до основних засобів і як їх класифікують?*
*2. Як оцінюють основні засоби?*
*3. Як ведуть первинний облік основних засобів?*
*4. Як ведуть аналітичний і синтетичний облік основних засобів?*
*5. Як ведуть облік амортизації і зносу основних засобів*
*6. Як ведуть облік нематеріальних активів?*
*7. Як ведуть облік операційної оренди?*
*8. Як ведуть облік фінансової оренди?*
*9. Як здійснюють облік капітальних інвестицій?*
*10. Як ведуть облік довгострокових біологічних активів?*

**Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань**

**1. Нарахована оплата праці працівникам, зайнятим доставкою тварин для формування основного стада:**

а) Дебет 21 Кредит 66
б) Дебет 10 Кредит 66
в) Дебет 15 Кредит 66
г) Дебет 66 Кредит 15
д) Дебет 66 Кредит 10

**2. Прийнято на баланс збудований об'єкт основних засобів:**

а) Дебет 10 Кредит 13
б) Дебет 40 Кредит 10
в) Дебет 13 Кредит 40
г) Дебет 23 Кредит 10
д) Дебет 10 Кредит 15

**3. Нараховано амортизацію по основних засобах основного виробництва:**

а) Дебет 10 Кредит 13
б) Дебет 40 Кредит 10
в) Дебет 13 Кредит 40
г) Дебет 23 Кредит 13
д) Дебет 13 Кредит 10

**4. Передано основні засоби іншому структурному підрозділу підприємства:**

а) Дебет 97 Кредит 10
б) Дебет 10 Кредит 40
в) Дебет 13 Кредит 10
г) Дебет 10 Кредит 10
д) Дебет 10 Кредит 13

**5. Списано знос по вибулих основних засобах:**

а) Дебет 13 Кредит 14
б) Дебет 13 Кредит 10
в) Дебет 40 Кредит 13

г) Дебет 40 Кредит 10
д) Дебет 10 Кредит 13

**6. Одержано від ліквідації зерноскладу цеглу:**

а) Дебет 20 Кредит 40
б) Дебет 20 Кредит 10
в) Дебет 40 Кредит 20
г) Дебет 44 Кредит 20
д) Дебет 20 Кредит 74

**7. Проведено індексацію основних засобів:**

а) Дебет 10 Кредит 40
б) Дебет 40 Кредит 10
в) Дебет 10 Кредит 41
г) Дебет 48 Кредит 40
д) Дебет 40 Кредит 48

**8. Передані основні засоби у фінансову оренду орендодавцем:**

а) Дебет 10 Кредит 53
б) Дебет 01 Кредит –
в) Дебет 10 Кредит 18
г) Дебет – Кредит 01
д) Дебет 18 Кредит 10

**9. Прийнято орендарем основні засоби у фінансову оренду:**

а) Дебет 01 Кредит –
б) Дебет 53 Кредит 10
в) Дебет 10 Кредит 53
г) Дебет – Кредит 01
д) Дебет 10 Кредит 40

**10. Прийнято основні засоби в операційну оренду орендарем:**

а) Дебет 01 Кредит 16
б) Дебет 01 Кредит –
в) Дебет 16 Кредит 10
г) Дебет – Кредит 01
д) Дебет 10 Кредит 40

**11. Оприбутковано раніше не враховані на балансі основні засоби:**

а) Дебет 10 Кредит 23
б) Дебет 91 Кредит 23
в) Дебет 23 Кредит 91
г) Дебет 91 Кредит 13
д) Дебет 10 Кредит 74

**12. Списано витрати по реконструкції основних засобів на збільшення вартості об'єкта:**

а) Дебет 23 Кредит 10
б) Дебет 13 Кредит 23
в) Дебет 23 Кредит 23
г) Дебет 10 Кредит 15
д) Дебет 23 Кредит 94

**13. Прийнято на баланс сформовані довгострокові біологічні активи:**

а) Дебет 23 Кредит 21
б) Дебет 21 Кредит 20
в) Дебет 10 Кредит 15
г) Дебет 16 Кредит 15
д) Дебет 15 Кредит 10

**14. Списано витрати по вирощуванню молодого саду:**

а) Дебет 15 Кредит 15
б) Дебет 15 Кредит 23
в) Дебет 16 Кредит 16
г) Дебет 16 Кредит 15
д) Дебет 15 Кредит 10

**15. Використано будівельні матеріали на будівництво основних засобів:**

а) Дебет 20 Кредит 15
б) Дебет 23 Кредит 20
в) Дебет 15 Кредит 20
г) Дебет 15 Кредит 23
д) Дебет 20 Кредит 20

**16. Прийнято до оплати рахунок підрядної організації за виконанні будівельні роботи корівника:**

а) Дебет 15 Кредит 63
б) Дебет 63 Кредит 15
в) Дебет 15 Кредит 23
г) Дебет 23 Кредит 63
д) Дебет 23 Кредит 15

**17. Списано затрати по будівництву об'єкта. Об'єкт прийнято на баланс:**

а) Дебет 15 Кредит 48
б) Дебет 48 Кредит 44
в) Дебет 44 Кредит 48
г) Дебет 10 Кредит 15
д) Дебет 15 Кредит 44

**18. Використано і списано садивний матеріал на закладання молодого саду:**

а) Дебет 23 Кредит 20
б) Дебет 15 Кредит 20
в) Дебет 20 Кредит 15
г) Дебет 20 Кредит 22
д) Дебет 23 Кредит 15

**19. Списано витрати по формуванню основного стада:**

а) Дебет 15 Кредит 60
б) Дебет 15 Кредит 70
в) Дебет 15 Кредит 44
г) Дебет 16 Кредит 15
д) Дебет 44 Кредит 15

**20. Переведено молодий сад в діючий (прийнятий в експлуатацію):**

а) Дебет 10 Кредит 16
б) Дебет 15 Кредит 10
в) Дебет 16 Кредит 16
г) Дебет 10 Кредит 44
д) Дебет 10 Кредит 10

# РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ

## 7.1. Поняття про запаси, їх класифікація та оцінка

Для здійснення процесу виробництва підприємство повинно мати, крім засобів праці і робочої сили, в необхідних розмірах предмети праці, які на відміну від засобів праці приймають участь тільки в одному виробничому циклі і повністю переносять свою вартість на створений продукт. Предмети і продукти праці є оборотними засобами в матеріальній формі і відносяться до групи запасів.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

**Запаси** – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

1) сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби й інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
2) незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою та складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

3) готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
4) товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
5) малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
6) поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

У сільському господарстві до продукції сільськогосподарського виробництва відносять продукцію рослинництва, тваринництва, промислових підсобних і інших виробництв. За призначенням дану продукцію поділяють на виробничі запаси (насіння і посадковий матеріал, корми, органічні добрива та ін.) і товарну частину продукції.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; сум ввізного мита; сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних і інших витрат. Транспортно-заготівельні витрати включають затрати на заготівлю запасів, оплату тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів.

Сільськогосподарська продукція, поточні і додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вар-

тістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх може здійснюватися за одним з таких методів:

– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів – оцінюються запаси, які відпускаються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного;

– середньозваженої собівартості – оцінка проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) – оцінка базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів;

– нормативних затрат – оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін;

– ціни продажу – собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Цей метод можуть застосовувати підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

На дату балансу запаси відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації, яка включає очікувану ціну продажу запасів за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

## 7.2. Первинний облік продукції і матеріалів

Первинний облік продукції і матеріалів ведуть у типових або спеціалізованих формах документів.

**Облік продукції рослинництва.** Для оприбуткування зернової продукції використовують «Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля», «Путівку на вивезення продукції з поля», «Талон водія», «Талон комбайнера». Виходячи із конкретних умов, підприємство може використовувати або реєстри, путівки чи талони. Найбільш прогресивною є талонна система оприбуткування зернової продукції при якій в момент розвантаження зерна з бункера на автомобіль, комбайнер і водій обмінюються своїми талонами.

Зерно, яке поступає на тік або склад, обов'язково зважується і оформляється «Реєстром приймання зерна вагарем».

На підставі наведених вище первинних документів завідуючий током (комірник) робить записи у «Книзі складського обліку» або «Картках складського обліку» і «Відомості руху зерна та іншої продукції». У відомості зазначають залишок на початок дня, надходження і витрачання продукції, залишок на кінець дня. Дані про кількість витраченого зерна записують на підставі товарно-транспортних накладних, актів на переробку продукції та інших документів. У кінці робочого дня відомість разом з первинними документами передають до бухгалтерії підприємства.

Зерно, яке поступає від комбайнів на тік, потребує доробки. Результати сортування, сушіння зерна оформляються «Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва».

Облік урожаю картоплі, овочевих, баштанних, плодоягідних, горіхоплідних, субтропічних і цитрусових культур, а також винограду та ягід ведуть у «Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції», де приймальник (комірник) записує кожну зважену партію продукції, зазначивши дату, місце збирання (приймання), її масу. Відправлення продукції з пунктів збирання у сховища, на пункти сортування

чи переробки оформляють «Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів».

Підставою для оприбуткування грубих і соковитих кормів служать «Акти приймання грубих і соковитих кормів». Зелену масу, згодовану худобі шляхом випасання, оприбутковують в «Акті на приймання пасовищних кормів». Вироблені у господарстві гранульовані корми обліковують у «Звіті про переробку продукції».

Цукрові буряки оприбутковують у «Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції».

Відпуск і витрачання продукції рослинництва оформляють накладними (при внутрішньогосподарському переміщенні), товарно-транспортними накладними (при реалізації продукції), актами (при витрачанні насіння і посадкового матеріалу на посів), відомостями (при списанні кормів на годівлю тварин) та іншими документами.

**Облік продукції тваринництва.** Облік молока, надоєного на фермі великої рогатої худоби, ведуть у «Відомості обліку надою молока», призначеній для щоденного обліку продукції. Щоденний облік надходження і витрачання молока протягом місяця ведуть у «Відомості руху молока»

Основним первинним документом по обліку надходження вовни є «Акт настригу і приймання вовни», який складають на підставі «Щоденника надходження і відправлення вовни».

Облік одержаних яєць на неспеціалізованих підприємствах здійснюють у «Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції». На птахофабриках надходження яєць обліковують в «Обліковій картці руху дорослої птиці». Зібрані за день яйця передають за накладними на склад. В цеху інкубації результати сортування яєць оформляють «Актом на сортування яєць у цеху інкубації».

Надходження інших видів продукції тваринництва (меду, риби, побічної продукції) оформляють накладними або щоденниками надходження сільськогосподарської продукції.

Використання продукції тваринництва безпосередньо в господарстві оформляється накладними, лімітно-забірними картками, відо-

мостями та іншими документами. Реалізація продукції різним покупцям і замовникам за межами підприємства оформляється товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами.

**Облік продуктів переробки і куплених матеріалів.** Продукти переробки продукції рослинництва (борошно, соління, консерви, соки та ін.) оприбутковують на підставі «Звіту про переробку продукції». Готову продукцію, яку відправляють з пунктів переробки, оформляють накладними (при внутрішньогосподарському переміщенні) або товарно-транспортними накладними (при реалізації стороннім покупцям). Переробка молока в молочні продукти обліковується у «Відомості переробки молока і молочних продуктів».

Продукцію і вироби інших підсобних і допоміжних виробництв (майстерень, цехів, пилорам і т.д.) оприбутковують на підставі їх звітів про витрати та вихід продукції накладними.

Вихід продукції їдалень і буфетів (готових страв, кулінарних виробів та ін.) відображають у «Калькуляційній картці» та «Акті про реалізацію і відпуск виробів кухні».

Певна частина матеріальних цінностей поступає зі сторони: покупні матеріали, паливо, будівельні матеріали, запасні частини та ін. Супровідними документами при надходженні цих матеріалів є рахунки-фактури, платіжні вимоги-доручення, товарно-транспортні накладні та ін. Ці документи при надходженні товарно-матеріальних цінностей реєструють у «Журналі обліку вантажів, що надійшли».

Відпуск зі складу насіння, мінеральних добрив, нафтопродуктів, будівельних матеріалів оформляють «Лімітно-забірними картками на одержання матеріальних цінностей» чи накладними.

На складах і в інших місцях зберігання цінностей облік ведуть матеріально відповідальні особи в кількісних вимірниках у «Книгах складського обліку» або «Картках складського обліку матеріалів». В книги (картки) на основі первинних документів записують кожну операцію по надходженню і вибуттю цінностей.

Для відображення руху матеріальних цінностей завідуючі складами, інші матеріально відповідальні особи щомісяця на основі даних

книги (карток) і первинних документів складають «Звіт про рух матеріальних цінностей», а по нафтопродуктах (не рідше одного разу в 15 днів) – «Звіт про рух пального і мастильних матеріалів» і разом з первинними документами передають в бухгалтерію. В бухгалтерії, після перевірки звітів, складають регістри синтетичного і аналітичного обліку.

### 7.3. Синтетичний та аналітичний облік матеріалів, продукції, товарів

Облік наявності і руху продукції та матеріалів здійснюють на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках класу 2 «Запаси» Плану рахунків бухгалтерського обліку: 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари».

Всі ці рахунки по відношенню до балансу активні (крім субрахунка 285 «Торгова націнка», синтетичного рахунка 28 «Товари»), основні, матеріальні, інвентарні. По дебету цих рахунків обліковують наявність і надходження продукції та матеріалів, а по кредиту – їх списання (витрачання).

**Облік виробничих запасів.** Для обліку наявності і руху виробничих запасів призначений рахунок 20 «Виробничі запаси», на якому по відповідних субрахунках обліковують сировину й матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення (насіння, корми, добрива, медикаменти тощо) та інші матеріали.

За дебетом рахунка 20 відображають у кореспонденції з кредитом рахунків: 20 – внутрішньогосподарське переміщення; 23 – оприбуткування виробничих запасів власного виробництва; 26, 27 – оприбуткування насіння, посадкового матеріалу, кормів після визначення цільового призначення готової продукції і продукції сільськогоспо-

дарського виробництва; 37 – оприбуткування виробничих запасів, придбаних через підзвітних осіб; 40 – отримання виробничих запасів від засновників; 63 – придбання виробничих запасів від постачальників і підрядників; 71 – оприбуткування запасів, раніше не врахованих та отриманих безоплатно; 74 – одержання виробничих запасів від ліквідації основних засобів та ін.

За кредитом рахунка 20 обліковують в кореспонденції з дебетом таких рахунків: 15 – списання сировини й матеріалів, комплектуючих виробів, будівельних матеріалів та інших запасів на будівництво; 23 – списання виробничих запасів на виробництво; 24 – використання запасів на виправлення браку; 28 – передача виробничих запасів в торговий склад для реалізації; 39 – списання виробничих запасів на витрати майбутніх періодів; 91, 92, 93 – списання запасів на загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут; 94 – списання запасів на витрати обслуговуючих виробництв, списання нестач та ін.

Аналітичний облік виробничих запасів ведуть за їх видами, сортами, іншими номенклатурними одиницями та матеріально відповідальними особами.

**Облік напівфабрикатів власного виробництва.** Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва призначений рахунок 25 «Напівфабрикати». Даний рахунок ведуть ті підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція.

До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Зокрема, на рахунку 25 «Напівфабрикати» можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості; цегла-сирець у цегельному виробництві; вино- і сокоматеріали на підприємствах по виробництву вин та соків; томатна паста, крохмаль, різні види овочевих і

фруктових пюре, призначених для виробництва продукції на консервних заводах та ін.

На підприємствах, де напівфабрикати власного виробництва використовують тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковують на рахунку 23 «Виробництво». Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби на рахунку 25 «Напівфабрикати» не обліковують, їх вартість відносять на рахунок 20 «Виробничі запаси» субрахунок 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби».

За дебетом рахунка 25 відображають в кореспонденції з кредитом рахунків: 23 – прийняття на склад і оприбуткування напівфабрикатів власного виробництва; 71 – оприбуткування лишків напівфабрикатів, виявлених при їх інвентаризації та ін.

За кредитом рахунка 25 відображають у кореспонденції з дебетом рахунків: 23 – списання напівфабрикатів на виробництво; 24 – списання напівфабрикатів на виправлення браку; 28 – переведення напівфабрикатів в товар; 92, 93 – використання напівфабрикатів на адміністративні потреби та на витрати, пов'язані із збутом продукції; 94 – використання напівфабрикатів на витрати обслуговуючих виробництв, списання нестачі напівфабрикатів та ін.

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

**Облік готової продукції.** Для обліку виготовленої продукції планом рахунків передбачено два синтетичних рахунків 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Рахунок 26 «Готова продукція», зазвичай, використовують промислові та переробні підприємства, підрядні будівельні та ремонтні організації, що виконують будівельні та ремонтні роботи для замовників, інші підприємства виробничої діяльності.

За дебетом рахунка 26 відображають надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю.

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методом оцінки вибуття запасів.

Сільськогосподарські підприємства облік готової продукції, зазвичай, ведуть на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». На цьому рахунку підприємство може відкривати субрахунки за видами продукції: продукція рослинництва, продукція тваринництва, продукція промислових підсобних виробництв, продукція допоміжних виробництв і т.д.

Продукцію, одержану від урожаю і призначену для реалізації а також ту, яка не має цільового призначення, оприбутковують по дебету рахунка 27 і кредиту рахунка 23 «Виробництво». Після визначення і передачі продукції за цільовим призначенням її списують з кредиту рахунка 27 в дебет рахунків: 20 – на вартість закладеного насіннєвого і посадкового матеріалу; продукції, призначеної на корм тваринам і птиці; продукції, переданої на переробку; 28 – на вартість продукції, переданої на громадське харчування, а також переданої продукції на торговий склад.

Сільськогосподарську продукцію, призначену на корм тваринам в момент збору урожаю, а також всі види кормів оприбутковують безпосередньо на рахунок 20 «Виробничі запаси» (крім кормів, використаних шляхом випасу).

При одержанні продукції тваринництва, власних промислових і допоміжних виробництв дебетують рахунок 27 і кредитують рахунок 23 за відповідними субрахунками.

Прийняту продукцію від населення для реалізації відображають по дебету рахунка 27 і кредиту рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Надходження продукції від постачальників обліковують по дебету рахунка 26 «Готова продукція» або 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредиту рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» за первісною вартістю придбання, включаючи витрати по придбанню без податку на додану вартість. Суму податку на додану вартість відображають по дебету рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» і кредиту рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Кредит рахунка 26 або 27 кореспондує з дебетом рахунків: 20 – оприбуткування насіння, кормів, сировини для переробки після визначення цільового призначення готової продукції; 23 – передача готової продукції у виробництво; 28 – передача продукції в громадське харчування (їдальні, буфети), торгові заклади підприємства; 90 – відображення собівартості реалізованої продукції; 94 – списання нестачі продукції та ін.

Аналітичний облік продукції ведуть за її видами, сортами і репродукціями, іншими номенклатурними одиницями у розрізі матеріально відповідальних осіб за масою і вартістю.

**Облік товарів.** Для обліку руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу, використовують рахунок 28 «Товари». Цей рахунок застосовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунках 11 «Інші необоротні матеріальні активи» чи 20 «Виробничі запаси».

Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки: 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі», 283 «Товари на комісії», 284 «Тара під товарами», 285 «Торгова націнка», 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Субрахунки 281–284, 286 є активними, за дебетом яких відображають збільшення товарів, за кредитом – зменшення. Субрахунок 285 є регулюючим, контрактивним рахунком, по відношен-

ню до балансу – пасивним, регулює вартість товарів, що обліковуються на інших субрахунках синтетичного рахунка 28 «Товари».

На субрахунку 281 ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо. При надходженні товарів від заводу-виробника на його купівельну вартість дебетують субрахунок 281 і кредитують рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Одночасно відображають суму податку на додану вартість: дебет рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами», кредит рахунка 63. При реалізації таких товарів їх купівельна вартість списується на дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» з кредиту субрахунка 281.

На субрахунку 282 ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібної торгівлі (з магазинах, лотках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо). У роздрібній торгівлі одержані товари від постачальника відображають за дебетом субрахунка 282 і кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». На суму встановленої торгової націнки дебетують субрахунок 282 і кредитують субрахунок 285. Собівартість реалізованих товарів відображають по дебету рахунка 90 «Собівартість реалізації» і кредиту субрахунка 282. Одночасно списується торгова націнка, що припадає на реалізовані товари, методом «червоне сторно»: дебет субрахунка 282, кредит субрахунка 285.

На субрахунку 283 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. При передачі товарів на комісію дебетують субрахунок 283 і кредитують субрахунок 281. Організація (комісіонер) приймає такі товари на позабалансовий рахунок 024 «Товари, прийняті на комісію». В результаті продажу товару його власник (комітент) списує вартість переданого товару: дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації», кредит субрахунка 283. Комісіонер в результаті такої операції списує реалізовані товари з позабалансового рахунка 024.

На субрахунку 284 ведеться облік наявності й руху тари під товарами і порожньої тари. Торгівельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 «Торгова націнка».

На субрахунку 285 підприємства роздрібної торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунка 285 відображають збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання).

На субрахунку 286 ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Аналітичний облік товарів ведуть за видами, найменуваннями, сортами, асортиментом, іншими номенклатурними одиницями за купівельною вартістю, що включає торгову націнку.

Дані про рух та наявність виробничих запасів, продукції і товарів узагальнюють у Журналі 5 або 5А (якщо підприємство застосовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами») та Відомості 5.1 аналітичного обліку запасів. Сільськогосподарські підприємства такі операції ведуть у Журналі-ордері № 5А сг. та відомості до нього. Підставою для записів у Журналі 5 чи 5А та Відомості 5.1 (Журналі-ордері № 5А сг. та відомості) є «Звіти про рух матеріальних цінностей».

Одночасно із записами у Журнал 5 чи 5А і Відомість 5.1 (Журнал-ордер № 5А сг. та відомість до нього), проводять записи у звіти про витрати та вихід продукції (по об'єктах витрат) та сальдові відомості. У сальдових відомостях ведуть аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії підприємства.

Залишки матеріалів та готової продукції на кінець звітного місяця, відображені у Відомості 5.1 (Журналі-ордері № 5А сг. та відомості), звіряють з підсумковими даними сальдових відомостей по кожно-

му синтетичному рахунку (субрахунку). Кредитові обороти Журналу 5 чи 5А (Журналу-ордера № 5А сг.) в кінці місяця переносять у Головну книгу.

Загальна схема бухгалтерського обліку продукції та матеріалів представлена на рисунку 17.

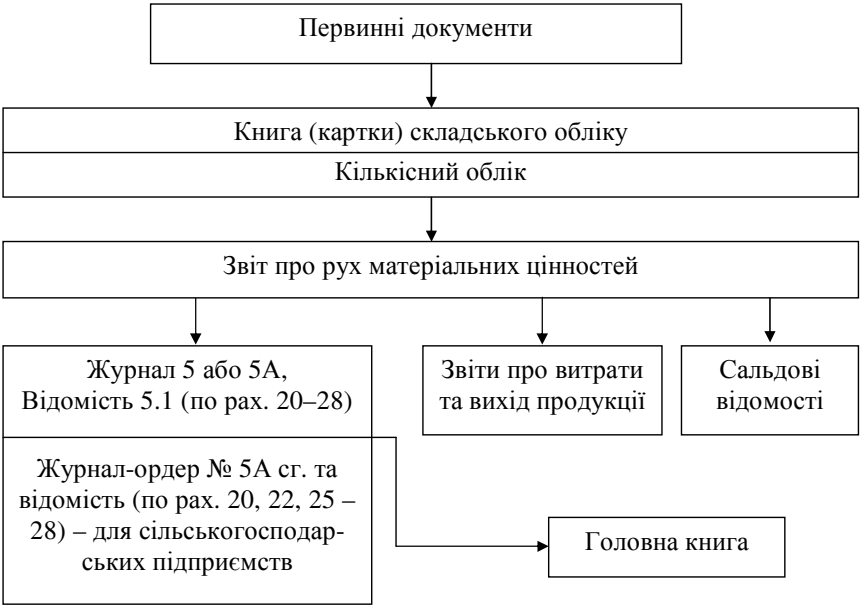



***Рис. 17. Загальна схема обліку продукції і матеріалів***

### 7.4. Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів

У процесі виробництва в кожному підприємстві використовують значну групу засобів праці відносно невеликої вартості або з порівняно коротким строком служби (використання). Такі засоби одержали назву малоцінні та швидкозношувані предмети.

З метою спрощення планування й обліку малоцінні предмети виділено у дві групи: малоцінні необоротні матеріальні активи та мало-

цінні і швидкозношувані предмети (оборотні активи). Облік відповідних груп малоцінних предметів ведеться на окремих синтетичних рахунках: 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, строк експлуатації яких менший від одного року (або операційного циклу), зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо. Якщо ж малоцінні предмети використовуються більше одного року, то їх слід відносити до інших необоротних матеріальних активів (малоцінних необоротних матеріальних активів).

Якщо по малоцінних необоротних матеріальних активах нараховується амортизація і їх вартість поступово списується на новостворений продукт, то по малоцінних та швидкозношуваних предметах амортизація не нараховується, а їх вартість списується на витрати в момент передавання в експлуатацію.

Строк корисного використання малоцінних та швидкозношуваних предметів встановлюється підприємством самостійно, виходячи з існуючих нормативів. При цьому підприємство може також самостійно установити вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Відповідні особливості обліку малоцінних предметів повинні бути зафіксовані в обліковій політиці підприємства.

**Документальне оформлення руху малоцінних та швидкозношуваних предметів.** Малоцінні та швидкозношувані предмети, зазвичай, надходять безпосередньо на склад підприємства від постачальників або з власного виробництва (від ремонтної майстерні чи підсобного промислового виробництва).

Придбані предмети зі сторони оприбутковуються на підставі товарно-транспортних накладних або рахунків-фактур. При виготовленні малоцінних та швидкозношуваних предметів у власному виробництві і передачі на склад оформляється «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів».

При надходженні малоцінних та швидкозношуваних предметів на склад завідуючий складом (комірник) перевіряє їх фактичну кількість із записами в первинних документах.

Облік наявності і руху малоцінних та швидкозношуваних предметів матеріально відповідальні особи ведуть в книгах чи «Картках складського обліку матеріалів», причому окремо по кожному найменуванню і якісних ознаках (номенклатурному номеру), щоб не допустити змішування предметів різної якості.

Видача малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію здійснюється за встановленими нормами відпуску. При цьому складають «Лімітно-забірні картки». Разовий відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів оформляють «Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів».

В разі поломки і втрати малоцінних та швидкозношуваних предметів складають «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів». Списання інструментів, що стали непридатними та обмін їх на придатні оформляють «Актом на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні».

Спецодяг, спецвзуття і запобіжні засоби видаються працівникам за встановленими нормами. При цьому складають «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв». Виписується ця відомість окремо на видачу і на повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів.

Для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченні строку носіння, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх у комору для утилю застосовується «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Щомісяця у строки, передбачені графіком документообігу, матеріально відповідальні особи складають «Звіт про рух матеріальних цінностей» і разом з виправдними документами передають до бухгалтерії підприємства.

**Синтетичний та аналітичний облік малоцінних і швидкозношуваних предметів.** Для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух малоцінних та швидкозношуваних предметів використовується рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

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

На дебеті рахунка 22 відображають за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети в кореспонденції з кредитом рахунків: 23 – вартість виготовлених в своєму господарстві предметів; 37 – придбання підзвітними особами; 40 – одержання у вигляді пайових внесків; 63 – надходження від постачальників; 71 – виявлені лишки при інвентаризації та ін. Підставою для оприбуткування таких матеріальних цінностей служать рахунки-фактури постачальників, накладні, акти та інші документи.

На кредиті рахунка 22 відображають за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – відпуск і списання на капітальне будівництво; 23 – відпуск і списання на виробництво продукції, виконання робіт і послуг; 91, 92, 93 – списання на загальновиробничі витрати, адміністративні потреби та для забезпечення реалізації продукції; 94 – собівартість реалізованих предметів, списання на витрати обслуговуючих виробництв, а також відображення нестач і втрат від псування цінностей та ін.

Внутрішнє переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів відображають на дебеті і кредиті рахунка 22 за відповідними аналітичними рахунками.

З метою забезпечення збереження малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, їх оприбутковують

за дебетом рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід».

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів у бухгалтерії підприємства ведуть у сальдових відомостях на підставі перевірених та протаксованих звітів про рух матеріальних цінностей. Дані про рух та наявність цих предметів узагальнюють у Відомості 5.1 аналітичного обліку запасів. Залишки малоцінних та швидкозношуваних предметів на кінець звітного місяця, відображені у Відомості 5.1, узгоджують з підсумковими даними сальдових відомостей по синтетичному рахунку.

Синтетичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів здійснюють у Журналі 5 або 5А (якщо підприємство використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами»).

Для сільськогосподарських підприємств облік малоцінних та швидкозношуваних предметів рекомендовано вести у Журналі-ордері № 5А сг. та відомості до нього. В кінці місяця кредитові обороти по синтетичному рахунку 22 з Журналу 5 або 5А (Журналу-ордера № 5А сг.) переносять в Головну книгу.

Загальна схема обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів приведена на рисунку 17 (стор. 190).

### 7.5. Облік поточних біологічних активів

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

Поточними біологічними активами є біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Всі інші біологічні активи вважаються довгостроковими.

Виділяють такі групи поточних біологічних активів: 1) поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю; 2) поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю; 3) поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю.

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

В аналітичному обліку біологічні активи рослинництва відображаються у вартісному й кількісному виразі. Кількісно такі активи можуть відображатися у одиницях площі, яку вони фактично займають.

Для обліку поточних біологічних активів рослинництва призначено рахунок 21 «Поточні біологічні активи», субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю». На цьому субрахунку ведуть облік наявності і руху поточних біологічних активів рослинництва (посіви культур), оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

При оприбуткуванні поточних біологічних активів рослинництва складають «Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю». На цю господарську операцію роблять бухгалтерський запис: дебет субрахунка 211, кредит рахунка 23 «Виробництво». На початок збору урожаю роблять зворотний запис (дебет рахунка 23, кредит субрахунка 211) та складають «Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю».

Якщо справедливу вартість поточних біологічних активів рослинництва визначити неможливо, їх розглядають як незавершене виробництво і обліковують на рахунку 23 «Виробництво».

При можливості оцінити поточні біологічні активи рослинництва за справедливою вартістю, виникає різниця між цією вартістю і фактичними витратами, яку списують: на інший операційний дохід – при перевищенні справедливої вартості над фактичними витратами; на інші витрати операційної діяльності – при перевищенні фактичних витрат над справедливою вартістю.

Облік поточних біологічних активів рослинництва ведуть у Журналі-ордері № 8 сг. та Відомості № 8.1 сг.

**Облік поточних біологічних активів тваринництва.** Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статево-вікових (технологічних) груп.

Молодняк тварин і тварини на відгодівлі входять до складу оборотних засобів і є специфічними предметами праці. При досягненні певного віку тварин переводять в основне стадо (в групу засобів праці) і, навпаки, вибраковують тварин з основного стада внаслідок втрати ними своєї продуктивності – переводять в оборотні засоби (предмети праці).

Бухгалтерський облік враховує ці особливості. До складу тварин на вирощуванні і відгодівлі відносять молодняк усіх видів до моменту переведення в основне стадо чи вибуття з господарства, дорослі тварини на відгодівлі, а також поголів'я основного стада птиці, кролів, звірів та сім'ї бджіл. Сюди ж включають і нетелів та свиноматок, що перевіряються, піддослідних тварин, корів, що використовуються для одержання ембріонів, а в спецгоспах – корів-первісток від моменту розтелення до реалізації. Для обліку цих тварин призначений рахунок 21 «Поточні біологічні активи» (субрахунки 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»).

До основного стада відносять продуктивних тварин (корови, бугаї, основні свиноматки, кнурі-виробники, конематки, жеребці, вівце-

матки, барани-плідники, валухи, кози, козли) та робочі тварини (кобили, мерини, воли тощо). Тварин основного стада обліковують на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» (субрахунки 163,164).

На одержання приплоду телят, поросят, ягнят (крім каракульських), лошат, нових сімей бджіл і т.д. оформляють «Акт на оприбуткування приплоду тварин».

Для обліку руху поголів'я свиней на свинокомплексі використовують «Обліковий лист руху тварин і кормів».

Облік переданого під відповідальність поголів'я тварин і закріпленого інвентаря в отарах, гуртах, табунах ведуть у «Книзі чабана, гуртоправа, табунника та ін.». Оприбуткування приплоду каракульських овець оформляється «Актом про хід окоту овець».

У спеціалізованих господарствах і на птахофабриках для оприбуткування виведених курчат оформляють «Акт на виведення і сортування добового молодняка птиці». Для щоденного обліку руху молодняка і дорослої птиці використовують «Картки обліку руху молодняка птиці», «Картки обліку руху дорослої птиці».

На одержання приплоду звірів і кролів складають нагромаджувальний «Акт на оприбуткування приплоду звірів».

Надходження тварин від постачальників і інших підприємств для дорощування і відгодівлі оформляють у товарно-транспортних накладних, рахунках-фактурах. На племінний молодняк, крім цих документів, складають племінне свідоцтво.

В процесі вирощування чи відгодівлі вага тварин збільшується. Абсолютний приріст живої ваги має назву «довага». Це основна продукція, одержана від молодняка тварин і тварин на відгодівлі. Для оформлення виходу цієї продукції використовують «Відомість зважування тварин», яка складається в день чергового (місячного) зважування, а також у випадку надходження чи вибуття тварин із господарства.

Приріст живої маси тварин може визначатись як суцільним, так і вибірковим зважуванням. Якщо приріст визначається вибірковим шляхом, то результати зважування розповсюджуються на всю обліко-

ву групу тварин. Для визначення приросту живої маси тварин розрахунковим методом використовують формулу:

$$Пжм = Мк + Мв – Мп – Мн$$

де: *Пжм* – приріст живої маси конкретної групи тварин; *Мк* – жива маса тварин на кінець звітного періоду; Мв – жива маса тварин, які вибули з групи протягом звітного періоду (включаючи падіж); *Мп* – жива маса тварин, які були на початок звітного періоду; *Мн* – жива маса тварин, які надійшли за звітний період.

Дані визначення приросту живої маси тварин відображають у «Розрахунку визначення приросту живої маси». Розрахунок роблять за видами і обліково-виробничими групами тварин у розрізі матеріально відповідальних осіб, за якими закріплені тварини.

Рух молодняка при передачі з однієї вікової групи в іншу та в основне стадо оформляють «Актом на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів» і «Актом приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)», а кожний випадок забою, вимушеного дорізування, падежу чи загибелі тварин і птиці – «Актом на вибуття тварин і птиці».

Для обліку відправки худоби і птиці на заготівельні пункти, стороннім організаціям використовують товарно-транспортні накладні або рахунки-фактури. Продаж молодняка тварин своїм працівникам оформляється накладною-вимогою внутрішньогосподарського призначення.

На підставі первинних документів на кожній фермі завідуючий фермою (бригадир) веде «Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі». Записи в книзі ведуть щоденно. В кінці місяця за даними книги складають «Звіт про рух тварин і птиці на фермі», який разом з первинними документами передають в бухгалтерію. У звіті відображають наявність і рух поголів'я за кількістю і живою масою. У бухгалтерії підприємства оцінюють їх для відображення в регістрах аналітичного і синтетичного обліку.

Придбаних тварин зі сторони оцінюють за первісною вартістю придбання з врахуванням витрат на доставку. Вирощених в своєму господарстві тварин (приплід, приріст живої маси) оцінюють при первісному визнанні за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, а якщо справедливу вартість визначити неможливо – за первісною вартістю (вартістю виробництва).

Дорослих тварин, вибракуваних з основного стада, відображають за первісною (справедливою) вартістю на момент вибракування.

Аналітичний облік тварин на вирощуванні і відгодівлі ведуть за видами тварин в розрізі обліково-виробничих груп з відображенням кількості голів, їх живої маси і вартості. Живу масу зазначають лише по тих групах тварин, яких зважують.

Рахунок 21 (субрахунки 212, 213) кореспондує по дебету з кредитом таких рахунків: 163, 164 – вибракування тварин з основного стада (довгострокових біологічних активів тваринництва); 21 – внутрішньогосподарське переміщення, переведення тварин з групи в групу; зміни оцінки тварин; 23 – оприбуткування приплоду тварин продуктивної і робочої худоби, приросту живої маси тварин; 37 – оприбуткування придбаних тварин через підзвітних осіб; 40 – надходження тварин у вигляді пайових внесків; 48 – оприбуткування тварин як цільових внесків; 63 – придбання тварин від постачальників; 68 – придбання тварин від населення для реалізації; 71 – оприбуткування надлишку тварин, виявлених при інвентаризації; результат від зміни вартості та ін.

По кредиту рахунка 21 (субрахунки 212, 213) відображають вибуття тварин в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – переведення тварин в основне стадо (довгострокові біологічні активи); 23 – забиття тварин в господарстві; 90 – відображення собівартості реалізованих тварин; 94 – безоплатна передача, списання нестачі тварин на вирощуванні та відгодівлі; результат від зміни вартості та ін.

Аналітичний облік тварин на вирощуванні та відгодівлі ведуть у Відомості 5.1, а синтетичний – у Журналі 5 або 5А. Сільськогосподарські підприємства синтетичний облік тварин на вирощуванні і від-

годівлі ведуть у Журналі-ордері № 8 сг., а аналітичний – у Відомості № 8.2 сг.

Підставою для заповнення Журналу 5 (Журналу-ордера № 8 сг., Відомості № 8.2 сг.) є звіт про рух тварин і птиці на фермі. Підсумкові дані по кредиту рахунка 21 в кореспонденції з іншими рахунками переносять з Журналу 5 (Журналу-ордера № 8 сг.) в Головну книгу.

Загальна схема обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі приведена на рисунку 18.

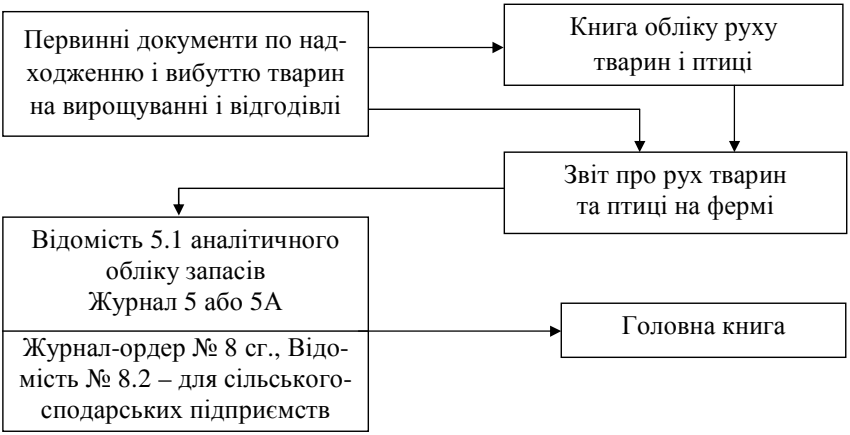



***Рис. 18. Загальна схема обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі***

### 7.6. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей проводиться в порядку розміщення їх в місцях зберігання і за матеріально відповідальними особами. Відповідно до діючого порядку встановлені наступні строки проведення інвентаризації:

- молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, звірів – не менше 1 разу за квартал (на 1 квітня, 1 липня, 1 вересня) і перед складанням річної бухгалтерської звітності – на 31 грудня;
- сім'ї бджіл – не менше 2 разів на рік (весною і восени);

– кормів, насіння, мінеральних добрив, засобів захисту рослин, твердого палива – не менше 2 разів на рік (не пізніше 1 липня і 1 грудня);
– продукції сільськогосподарського виробництва (крім кормів, насіння), готових виробів, продукції промислових і інших виробництв – не менше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня звітного року;
– малоцінних і швидкозношуваних предметів – не менше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня;
– нафтопродуктів – не рідше 1 разу на місяць;
– дорогоцінних металів – не менше 2 разів на рік;
– сировини, матеріалів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів, невстановленого устаткування – не менше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня;
– продуктів харчування в дитячих дошкільних закладах, їдальнях і буфетах – щомісяця.

Виявлені в результаті інвентаризації розходження фактичної наявності цінностей з даними бухгалтерського обліку фіксують у спеціальній відомості результатів інвентаризації і роблять такі бухгалтерські записи: дебет рахунків 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28, кредит рахунка 71 – на суму виявлених лишків товарно-матеріальних цінностей; дебет рахунка 94, кредит рахунків 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28 – на суму виявленої нестачі матеріальних цінностей. Одночасно облікову вартість нестач відносять на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». При встановленні винних у заподіянні нестач і втрат суму заподіяної шкоди відносять на винних осіб: дебет субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків», кредит рахунка 71 «Інший операційний дохід». Після цього вартість нестачі списують з позабалансового рахунка 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

У всіх випадках виявлених лишків чи нестач встановлюють причини і винних у цьому, вказують на вжиття заходів щодо запобігання таким явищам.

**Запитання для самоконтролю**

1. *Поняття про запаси і як їх класифікують?*
2. *Як оцінюють запаси на сільськогосподарських підприємствах?*
3. *Як ведуть первинний облік продукції і матеріалів?*
4. *Як ведуть синтетичний та аналітичний облік матеріалів, продукції і товарів?*
5. *Як ведуть облік малоцінних і швидкозношуваних предметів?*
6. *Які особливості обліку поточних біологічних активів?*
7. *Як проводять інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей?*

**Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань**

**1. Оприбутковано вироблену товарну продукцію рослинництва:**

а) Дебет 23 Кредит 20
б) Дебет 27 Кредит 23
в) Дебет 20 Кредит 23
г) Дебет 20 Кредит 27
д) Дебет 27 Кредит 20

**2. Списано на посів насіння, придбане у насіннєвого господарства:**

а) Дебет 23 Кредит 20
б) Дебет 10 Кредит 20
в) Дебет 20 Кредит 23
г) Дебет 26 Кредит 23
д) Дебет 23 Кредит 26

**3. Списано втрачені будівельні матеріали внаслідок крадіжки:**

а) Дебет 97 Кредит 20
б) Дебет 92 Кредит 20
в) Дебет 94 Кредит 20
г) Дебет 20 Кредит 44
д) Дебет 20 Кредит 92

**4. Повернуто з виробництва невикористану сировину і матеріали:**

а) Дебет 23 Кредит 20
б) Дебет 23 Кредит 23
в) Дебет 20 Кредит 20

г) Дебет 23 Кредит 21
д) Дебет 20 Кредит 23

**5. Реалізовано сільськогосподарську продукцію (за собівартістю):**

а) Дебет 90 Кредит 23
б) Дебет 27 Кредит 70
в) Дебет 23 Кредит 70
г) Дебет 90 Кредит 27
д) Дебет 23 Кредит 27

**6. Одержано від постачальника і оприбутковано малоцінні предмети:**

а) Дебет 63 Кредит 22
б) Дебет 22 Кредит 37
в) Дебет 22 Кредит 22
г) Дебет 22 Кредит 63
д) Дебет 22 Кредит 68

**7. Списано на виробництво малоцінні предмети:**

а) Дебет 13 Кредит 22
б) Дебет 22 Кредит 13
в) Дебет 22 Кредит 23
г) Дебет 22 Кредит 26
д) Дебет 23 Кредит 22

**8. Оприбутковано малоцінні предмети, виготовлені в ремонтній майстерні:**

а) Дебет 22 Кредит 23
б) Дебет 15 Кредит 22
в) Дебет 22 Кредит 15
г) Дебет 13 Кредит 15
д) Дебет 13 Кредит 22

**9. Як визначається приріст живої маси тварин?**

а) жива маса на кінець звітного періоду «+» жива маса вибулих тварин «–» жива маса прибулих тварин «–» жива маса тварин на початок звітного періоду.

б) жива маса на початок «+» маса прибулих «–» маса вибулих «–» маса тварин на кінець звітного періоду.

в) жива маса на початок «–» жива маса на кінець.

г) жива маса на початок «+» жива маса на кінець «–» жива маса прибулих «–» жива маса вибулих тварин.

д) жива маса прибулих «–» жива маса вибулих.

**10. Одержано приплід від продуктивних тварин:**

а) Дебет 21 Кредит 10

б) Дебет 21 Кредит 26

в) Дебет 23 Кредит 21

г) Дебет 21 Кредит 23

д) Дебет 10 Кредит 21

**11. Одержано приріст живої маси тварин:**

а) Дебет 21 Кредит 10

б) Дебет 10 Кредит 21

в) Дебет 21 Кредит 23

г) Дебет 23 Кредит 10

д) Дебет 23 Кредит 21

**12. Вибракуваних тварин з основного стада поставлено на відгодівлю:**

а) Дебет 23 Кредит 10

б) Дебет 21 Кредит 16

в) Дебет 21 Кредит 23

г) Дебет 15 Кредит 21

д) Дебет 21 Кредит 10

**13. Прийнято на баланс поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю:**

а) Дебет 21 Кредит 23

б) Дебет 21 Кредит 21

в) Дебет 23 Кредит 21

г) Дебет 15 Кредит 15

д) Дебет 15 Кредит 21

**14. Оприбутковано урожай овочевих культур:**

а) Дебет 23 Кредит 26

б) Дебет 26 Кредит 26

в) Дебет 20 Кредит 23

г) Дебет 27 Кредит 23

д) Дебет 23 Кредит 20

**15. Списано вартість сировини на виробництво продукції:**

а) Дебет 93 Кредит 26
б) Дебет 90 Кредит 23
в) Дебет 26 Кредит 23
г) Дебет 23 Кредит 20
д) Дебет 90 Кредит 23

**16. Реалізовано продукцію тваринництва (по собівартості):**

а) Дебет 90 Кредит 23
б) Дебет 20 Кредит 70
в) Дебет 26 Кредит 70
г) Дебет 90 Кредит 20
д) Дебет 90 Кредит 27

**17. Оприбутковано посіви озимих культур:**

а) Дебет 26 Кредит 21
б) Дебет 23 Кредит 70
в) Дебет 44 Кредит 27
г) Дебет 21 Кредит 23
д) Дебет 71 Кредит 21

**18. Оприбутковано товари, придбані підзвітною особою:**

а) Дебет 26 Кредит 37
б) Дебет 28 Кредит 37
в) Дебет 37 Кредит 28
г) Дебет 37 Кредит 25
д) Дебет 28 Кредит 68

**19. Відпущено товари в торговий магазин для реалізації:**

а) Дебет 26 Кредит 28
б) Дебет 28 Кредит 37
в) Дебет 28 Кредит 28
г) Дебет 37 Кредит 37
д) Дебет 90 Кредит 28

**20. Оприбутковано мінеральні добрива від постачальника:**

а) Дебет 37 Кредит 28
б) Дебет 28 Кредит 37
в) Дебет 20 Кредит 63
г) Дебет 63 Кредит 20
д) Дебет 20 Кредит 20

# РОЗДІЛ 8. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

## 8.1. Економічний зміст грошових коштів і розрахунків з дебіторами

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

Основними джерелами надходження коштів є виручка від реалізації продукції, виконаних робіт для інших підприємств (покупців і замовників, інших дебіторів), інші надходження коштів. Таким чином підприємства вступають в розрахункові взаємовідносини з іншими підприємствами, організаціями, установами, окремими особами. Особлива увага і належний контроль має здійснюватись за виникненням і своєчасним погашенням дебіторської заборгованості.

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

Для обліку грошових коштів і дебіторської заборгованості у Плані рахунків передбачені рахунки: 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», 34 «Короткострокові векселі одержані», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Всі ці рахунки основні, входять до рахунків коштів і розрахунків, по відношенню до балансу – активні.

Для обліку резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення, призначений пасивний рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів».

## 8.2. Облік касових операцій

Касові операції здійснюються відповідно до «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затвердженим постановою Правління Національного банку України.

Підприємства можуть зберігати в своїй касі готівку в межах встановлених лімітів. Усю готівку понад встановлені ліміти залишку готівки в касі підприємства зобов'язані здавати у порядку і терміни, встановлені установою банку для зарахування на їх рахунки. Перевищення ліміту допускається тільки в дні виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів (доходів), протягом трьох робочих днів. Невикористані суми грошей повертаються в банк. Касові операції оформляються документами, типові форми яких затверджені Держкомстатом України і мають застосовуватися на всіх підприємствах незалежно від їх відомчої підпорядкованості і форми власності.

Приймання готівки в касу оформляється «Прибутковим касовим ордером», підписаним головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою. Про приймання грошей видається квитанція за підписами головного бухгалтера або особи, ним уповноваженої, і касира, завірена печаткою (штампом) касира або відбитком касового апарата.

Гроші з каси видаються за «Видатковим касовим ордером», підписаним керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими.

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

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

Прибуткові та видаткові ордери нумеруються окремо в послідовності від початку до закінчення року і реєструються бухгалтерією в «Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів».

Рух грошей у касі касир відображає в «Касовій книзі». Книга повинна бути пронумерована, прошнурована і опечатана сургучною або мастичною печаткою. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства – юридичної особи. Записи в книзі ведуться у двох примірниках через копіювальний папір. Перший примірник залишається у касовій книзі, а другий – відривається і разом з прибутковими і видатковими касовими ордерами та іншими документами передається в бухгалтерію. Другі примірники аркушів касової книги правлять «Звітом касира». Записи в книгу проводяться по кожному ордеру, щоденно в кінці дня виводяться залишки по касі.

Облік руху грошей у касі ведеться на рахунку 30 «Готівка», який має субрахунки по обліку готівки в національній і іноземній валюті. При цьому «Касову книгу» ведуть окремо по руху коштів в національній та іноземній валюті.

У дебет рахунка 30 записують надходження грошей в касу в кореспонденції з кредитом рахунків: 14 – повернення довгострокових фінансових інвестицій або оплата дивідендів за ними; 18 – погашення довгострокової дебіторської заборгованості; 31 – одержання грошей з рахунків у банку; 36, 37, 70 – надходження виручки від реалізації продукції, робіт і послуг; 40 – оплата пайових внесків готівкою; 50, 60 – одержання позичок банку; 52 – надходження виручки від продажу облігацій; 71 – оприбуткування лишків коштів, виявлених при інвента-

ризації каси; виручка від реалізації оборотних активів (крім продукції, товарів, робіт і послуг); курсова різниця за валютою, що знаходиться в касі; 73 – отримання дивідендів (відсотків) готівкою; 74 – отримання готівки від реалізації фінансових інвестицій та ін.

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

При журнально-ордерній формі облік операцій по кредиту рахунка 30 ведуть у Журналі 1, а дебету – у Відомості 1.1. Підставою для записів є «Звіти касира». Сільськогосподарські підприємства облік касових операцій ведуть у Журналі-ордері № 1 сг. та Відомості № 1.1 сг.

Для обліку операцій по іноземній валюті використовують окремий бланк Журналу 1 та Відомості 1.1. (Журналу-ордера № 1 сг. та Відомості № 1.1 сг.). В кінці місяця кредитові обороти Журналу 1 (Журналу-ордера № 1 сг.) переносять у Головну книгу.

Загальна схема обліку касових операцій наведена на рисунку 19.

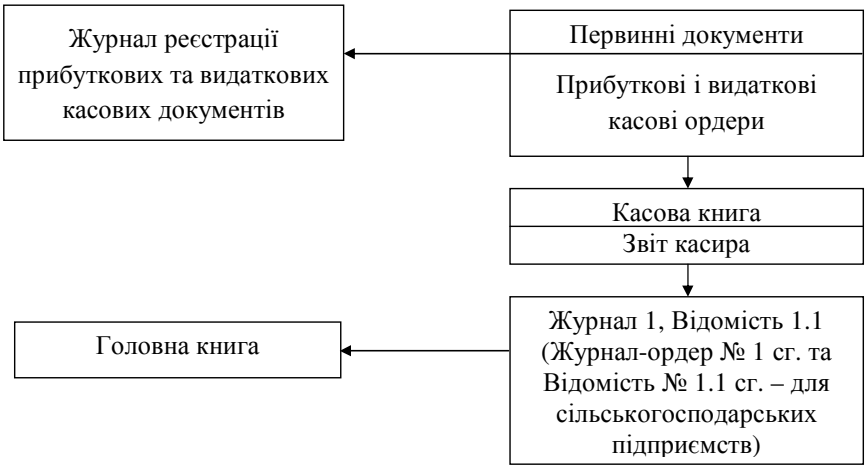



***Рис. 19. Загальна схема обліку касових операцій***

Облік касових операцій може здійснюватись з використанням комп'ютерних засобів. При цьому реєстрація прибуткових і видаткових касових ордерів відбувається у «Вкладному аркуші журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів». За згодою касира і за умови забезпечення повного зберігання касових документів касова книга також може вестись автоматизованим способом, при якому інформація формується у «Вкладному аркуші касової книги». Одночасно з ним формується «Звіт касира». Бухгалтерські регістри з обліку касових операцій (журнал, відомість, Головна книга) одержують у вигляді відповідних машинограм.

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

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

### 8.3. Облік коштів на рахунках у банках

Порядок ведення обліку коштів на рахунках в банках регламентується Законом України «Про банки і банківську діяльність» та «Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах», затвердженої постановою Правління Національного банку України.

Підприємства зберігають вільні кошти, призначені для потреб виробничо-фінансової діяльності, на рахунках, які відкривають у банку на підставі укладених договорів щодо розрахунково-касового обслуговування. Можуть відкриватись поточні та інші рахунки як в національній, так і в іноземній валюті. Учасники безготівкових розраху-

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

Для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку і можуть бути використані для поточних операцій, призначений рахунок 31 «Рахунки в банках». За дебетом рахунка 31 відображають надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання.

На рахунку 31 відкривають субрахунки: по поточних рахунках в національній і іноземній валюті (311, 312); по інших рахунках в національній і іноземній валюті (313, 314).

Рух коштів на поточному рахунку оформляється різними первинними документами. Внесення готівки з каси оформляють оголошенням на внесення готівки. Банк на прийняті гроші видає квитанцію. Одержання грошей з поточного рахунка оформляють грошовим чеком. Безготівкові операції на поточному рахунку банк здійснює за платіжними дорученнями, платіжними вимогами-дорученнями, заявами на акредитиви, розрахунковими чеками, векселями, зобов'язаннями на одержання позик банку та іншими документами.

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

Списання грошей з субрахунка 311 (312 – при списанні валютних коштів) відображають на кредиті в кореспонденції з дебетом таких рахунків: 30 – суми, видані в касу; 313, 314 – суми, перераховані на інші рахунки в банку; 35 – відкрито депозитний вклад; 50, 60 – погашення заборгованості по позиках; 51, 62 – погашення сум за векселями; 63, 68 – оплата рахунків постачальників і підрядників, різних

кредиторів; 64 – перерахування платежів в бюджет; 65 – перерахування платежів в Пенсійний фонд і органам соціального страхування; 66 – перерахування заробітної плати на особові рахунки (картки) працівникам; 94 – списання вартості реалізованої іноземної валюти, перерахування штрафів, пені та ін.

Крім поточних рахунків підприємства можуть відкривати в установах банків інші рахунки по розрахунках за конкретними операціями (акредитиви, розрахункові чеки тощо). Сільськогосподарські підприємства можуть відкривати рахунки для розрахунків з громадянами за закуплену у них сільськогосподарську продукцію.

Для обліку цих коштів використовують субрахунки 313 і 314, а за їх видами – відповідні аналітичні рахунки.

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

При надходженні коштів від заготівельних організацій за реалізовану продукцію працівників підприємства дебетують субрахунок 313 (відповідний аналітичний рахунок) і кредитують рахунок 36. Одержання грошей в касу і видачу їх працівникам за здану продукцію оформляють таким бухгалтерським записом відповідно: дебет рахунка 30, кредит субрахунка 313; дебет рахунка 68, кредит рахунка 30.

Для контролю за рухом грошей на рахунках в банку і для здійснення записів підприємства періодично одержують з банку виписки з рахунка разом з копіями документів, на підставі яких проведене зарахування чи списання грошей. Слід пам'ятати, що для банку рахунок 31 є пасивним. Тому на підприємстві обороти по дебету необхідно читати – кредит, а обороти по кредиту – дебет. Виписка банку детально перевіряється з відповідними документами. Якщо при перевірці вияв-

лені помилки, то суми помилкових записів відносять на субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» і негайно повідомляють банк.

Облік операцій на рахунках в банку ведуть у Журналі 1 та Відомості 1.2 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 1 сг. та Відомості № 1.2 сг.). Записи здійснюють в міру надходження виписок банку після їх перевірки з документами. Обороти по кредиту рахунка 31 Журналу 1 (Журналу-ордера № 1 сг.) переносять в кінці місяця в Головну книгу.

Загальна схема обліку коштів на рахунках в банках наведена на рисунку 20.

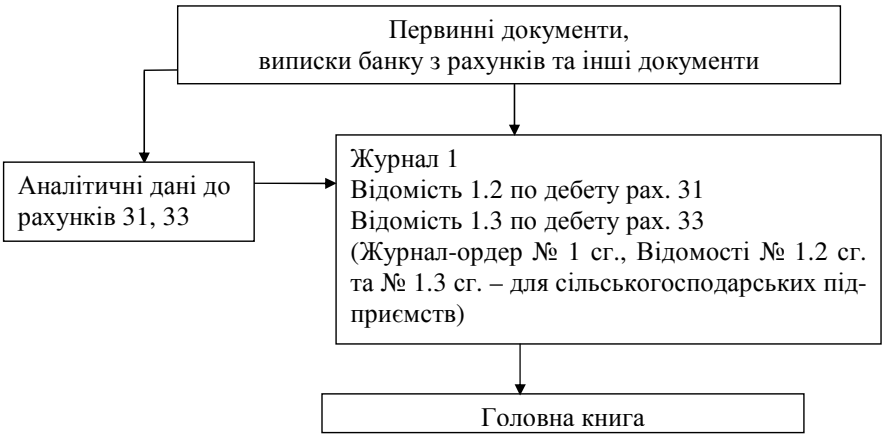



***Рис. 20. Загальна схема обліку коштів на рахунках в банках та інших коштів***

У даний час в Україні при здійсненні розрахунків клієнти можуть застосовувати систему дистанційного обслуговування: «клієнт-банк», «клієнт-Інтернет-банк», «телефонний банкінг». Програмне забезпечення системи «клієнт-банк», «клієнт-Інтернет-банк» має відповідати вимогам, які пред'являються до технології банківських розрахунків, і мати сертифікат (дозвіл) Національного банку України.

## 8.4. Облік інших коштів

Кошти, що перебувають у дорозі, оплачені грошові документи, електронні гроші облічують на рахунку 33 «Інші кошти» за відповідними субрахунками.

На субрахунках 331 і 332 обліковують кошти (відповідно у національній та іноземній валютах) в оплачених грошових документах, що знаходяться у касі (оплачені путівки в будинки відпочинку і санаторії, поштові марки, марки гербового збору, сплачені проїзні документи та інші грошові документи).

На субрахунках 333 і 334 відображають (відповідно у національній та іноземній валютах) грошові суми, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на поточні або інші рахунки підприємства.

На субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» відображаються операції з електронними грошима, які здійснюються комерційними агентами та користувачами, відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України та правил використання електронних грошей, узгоджених з Національним банком України.

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

За дебетом рахунка 33 «Інші кошти» відображають надходження грошових документів у касу підприємства та коштів у дорозі, електронних грошей в кореспонденції з кредитом рахунків: 30 – передача з каси грошових коштів у вечірню касу інкасатору; 31 – придбання

грошових документів (марок, путівок) з оплатою через банк; 37 – придбання поштових конвертів, марок через підзвітних осіб; 50, 60 – придбання грошових документів за рахунок позик банку та ін.

За кредитом рахунка 33 «Інші кошти» відображають вибуття грошових документів, електронних грошей та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки в кореспонденції з дебетом рахунків: 31 – зарахування грошових коштів на поточні та інші рахунки в банку, які були передані через інкасатора; 37 – видані підзвіт грошові документи (марки, путівки); 66 – видача заробітної плати грошовими документами (проїзними талонами, путівками); 92 – списання поштових марок; 94 – втрати від курсових різниць валюти, що знаходилась у дорозі та ін.

Облік господарських операцій на рахунку 33 ведуть у Журналі 1 та Відомості 1.3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 1 сг. та Відомості № 1.3 сг.). Записи в цих регістрах здійснюють на підставі виписок банку, квитанцій на здачу готівки, актів про використання коштів та інших документів. В кінці місяця кредитовий оборот Журналу 1 (Журналу-ордера № 1 сг.) переносять в Головну книгу. Загальна схема обліку інших коштів відображена на рисунку 20 (стор. 213).

### 8.5. Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Стосовно виникнення і строків погашення розрізняють довгострокову і поточну дебіторську заборгованість.

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

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

За дебетом субрахунків 181, 182, 183 відображають виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення (списання).

На субрахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» відображають чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду.

При передачі об'єкта у фінансову оренду дебетують субрахунок 181 і кредитують рахунки 10, 11, 12. Частину довгострокової дебіторської заборгованості з даних операцій, яка підлягає сплаті у поточному звітному періоді, списують з кредиту субрахунка 181 в дебет рахунка 37. Нараховані відсотки по фінансовій оренді відображають таким записом: дебет рахунка 37, кредит рахунка 73.

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

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

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення і погашення. Для відкриття аналітичних рахунків до суб-

рахунка 182 використовують Відомість 3.4 аналітичного обліку векселів, а до субрахунків 181 і 183 можна використати Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами.

Загальна схема обліку довгострокової дебіторської заборгованості наведена на рисунку 21.

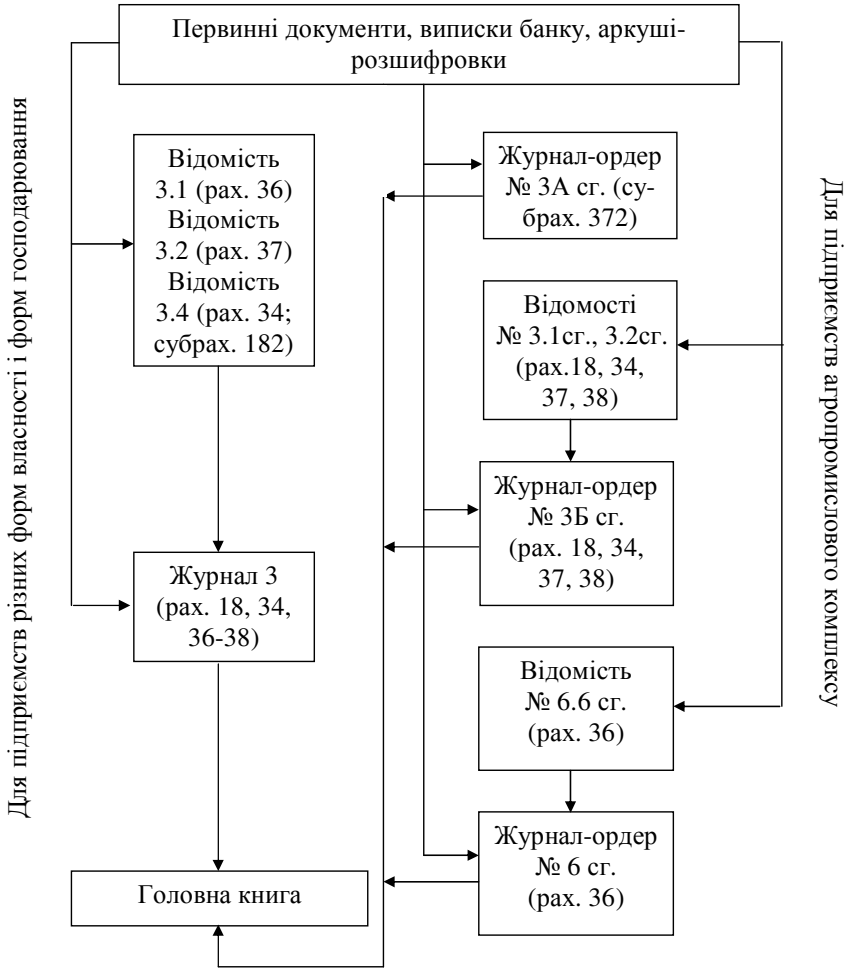



***Рис. 21. Загальна схема обліку дебіторської заборгованості***

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

Сільськогосподарським підприємствам облік довгострокової дебіторської заборгованості рекомендовано вести в Журналі-ордері № 3Б сг. та Відомості № 3.2 сг. аналітичного обліку розрахунків. В кінці місяця кредитові обороти по рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» (субрахунки 181–183) Журналу 3 (Журналу-ордера № 3Б сг.) переносять у Головну книгу.

## 8.6. Облік розрахунків з поточної дебіторської заборгованості

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

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

**Облік короткострокових векселів одержаних.** Вексель – це письмово оформлене боргове зобов'язання встановленої форми, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця (боржника) сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями, ведеться на рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані». На цьому рахунку відкривають субрахунки по одержаних векселях в національній і іноземній валюті.

За дебетом рахунка 34 відображають отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями в корес-

понденції з кредитом рахунків: 36 – отримано короткостроковий вексель за відвантажену покупцям продукцію, роботи, послуги; 37 – погашено дебіторську заборгованість короткостроковим векселем; 70, 71, 74 – отримано короткострокові векселі при реалізації продукції, іноземної валюти, фінансових інвестицій (без нарахувань заборгованості); 73 – отримано векселі в оплату нарахованих підприємству дивідендів, відсотків та ін.

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

Аналітичний облік ведеться за кожним одержаним векселем.

Облік короткострокових векселів одержаних за рахунком 34 ведуть у Журналі 3 та Відомості 3.4 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Б сг. та Відомості № 3.1 сг.). Кредитові обороти Журналу 3 (Журналу-ордера № 3Б сг.) в кінці місяця переносять у Головну книгу.

**Облік розрахунків з покупцями та замовниками.** Облік розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем, з учасниками промислово-фінансової групи, за гарантійним забезпеченням здійснюють на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», до якого відкривають відповідні субрахунки.

За дебетом рахунка 36 відображають продажну вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що

підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації в кореспонденції з кредитом рахунків: 70 – нарахування покупцям і замовникам за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги; 71 – нарахування покупцям і замовникам за реалізовану іноземну валюту, інші оборотні активи, плати за операційну оренду активів, курсової різниці за дебіторською заборгованістю в іноземній валюті та ін.

При надходженні виручки за реалізовану продукцію (роботи і послуги) кредитують рахунок 36 і дебетують рахунки коштів: 30, 31. Якщо за реалізовану продукцію одержано вексель, то робиться запис: дебет рахунка 34 «Короткострокові векселі одержані», кредит рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

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

Облік розрахунків з покупцями та замовниками здійснюють у Журналі 3 та Відомості 3.1 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 6 сг. та Відомості № 6.6 сг.). Кредитові обороти Журналу 3 (Журналу-ордера № 6 сг.) переносять в кінці місяця у Головну книгу.

**Облік розрахунків з різними дебіторами.** На рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» ведуть облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами: за авансами виданими, підзвітними сумами, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членам кредитних спілок та за іншими операціями. За різними видами дебіторської заборгованості відкривають відповідні субрахунки.

За дебетом рахунка 37 відображають виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.

На субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» по дебету обліковують суми виданих авансів іншим підприємствам в кореспонденції з кредитом рахунків коштів (31) чи рахунків кредитів банку (50, 60). По кредиту субрахунка відображають зарахування сум вида-

них авансів при розрахунках за матеріали, що надійшли, виконані роботи і послуги в кореспонденції з дебетом рахунка 63.

На субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» обліковують розрахунки з працівниками підприємства по сумах, виданих їм під звіт на господарські витрати і на службові відрядження. На підприємстві повинен бути затверджений наказом керівника список підзвітних осіб, яким дозволено брати готівку під звіт на придбання товарно-матеріальних цінностей чи проведення розрахунків за роботи і послуги. Порядок відшкодування витрат на відрядження встановлюється «Інструкцією про службові відрядження у межах України і за кордон», затвердженої Наказом Міністерства фінансів України, та Постановою Кабінету Міністрів України «Про норми відшкодувань витрат на відрядження в межах України і за кордон».

На дебеті субрахунка 372 відображають суми, видані під звіт в кореспонденції з кредитом рахунків коштів (30, 31). На витрачені підзвітними особами суми субрахунок 372 кредитують (по затверджених авансах) в кореспонденції з дебетом рахунків по обліку витрат (23, 91, 92 та ін.), матеріальних цінностей (20, 21, 22, 26, 27 та ін.). Звіти про витрачання авансів на відрядження чи придбання матеріальних цінностей із прикладеними до них документами (проїзні білети, квитанції за житло, товарні чеки на придбані матеріальні цінності, накладні та ін.) затверджує керівник підприємства. Сальдо по субрахунку 372 може бути розгорнутим і означає: дебетове – невикористані суми авансів; кредитове – перебільшення сум по використаних авансах (заборгованість підприємства підзвітним особам).

На субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» ведуть облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті. Суму нарахованих дивідендів, відсотків, роялті на користь підприємства відображають за дебетом субрахунка 373 і кредитом рахунка 73. При надходженні коштів за сумами нарахованих дивідендів, відсотків, роялті дебетують рахунки 30, 31 і кредитують субрахунок 373.

На субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями» обліковують пред'явлені претензії постачальникам, підрядникам та іншим органі-

заціям, а також розрахунки за пред'явленими їм та визнаними штрафами, пенею, неустойками тощо. Субрахунок 374 дебетують на суму пред'явлених претензій в кореспонденції з кредитом рахунків: 63 – на суму претензій до постачальників і підрядників; 31 – на суму претензій банку щодо помилково списаних коштів; 71 – на суму пред'явлених санкцій та ін. Кредитують субрахунок 374 на суми одержаних платежів по пред'явлених претензіях в кореспонденції з рахунками грошових коштів: дебет рахунка 31, кредит субрахунка 374.

На субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» обліковують розрахунки за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач і розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено. За дебетом субрахунка 375 відображають утримувані суми, які включають облікову вартість матеріальних цінностей по яких допущені нестачі і втрати, податок на додану вартість, акцизний збір (по підакцизних товарах) з врахуванням встановлених коефіцієнтів перерахунку вартості: дебет субрахунка 375, кредит рахунка 71 (для оборотних активів), 74 (для необоротних активів). Одночасно собівартість матеріальних цінностей, яких не вистачає, втрати від їх псування списують на дебет рахунків 94 чи 97 з кредиту рахунків 10, 11, 12, 20, 26, 30 та ін. Погашення заборгованості винуватцями відображають за кредитом субрахунка 375 і дебетом рахунків: 30, 31 – при сплаті готівкою чи через банк; 66 – при утриманні сум нестач, крадіжок із заробітної плати. Підставою для відображення цих операцій є прибуткові касові ордери, розрахунково-платіжні відомості, виписки банку, інші документи.

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

На субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ведуть облік розрахунків за іншими операціями, облік яких не ведеться на

інших субрахунках рахунка 37, зокрема розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки. За дебетом субрахунка 377 відображають виникнення (збільшення) дебіторської заборгованості, а за кредитом – її погашення чи списання.

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

На субрахунку 379 «Розрахунки за операціями з деривативами» обліковують розрахунки з деривативами.

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

Облік на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» ведуть у Журналі 3 та Відомості 3.2 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3А сг. – субрахунок 372; Журналі-ордері № 3Б сг. та Відомості № 3.2 сг. – інші субрахунки).

Загальна схема обліку розрахунків з поточної дебіторської заборгованості наведена на рисунку 21 (стор. 217).

## 8.7. Облік резерву сумнівних боргів

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

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

Для обліку резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення, використовують пасивний регулюючий рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів».

За кредитом рахунка 38 відображають створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з дебетом рахунків обліку витрат (93, 94, 84 – для підприємств, які використовують рахунки класу 8).

За дебетом рахунка 38 відображають списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з кредитом рахунка 36, або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з кредитом рахунка 71.

Аналітичний облік резервів сумнівних боргів ведеться в розрізі боржників чи за строками непогашення дебіторської заборгованості.

Облік за рахунком 38 «Резерв сумнівних боргів» ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Б сг. та Відомості № 3.2 сг.) та Головній книзі.

Загальна схема обліку резервів сумнівних боргів наведена на рис. 21 (стор. 217).

**Запитання для самоконтролю**

1. *Які рахунки передбачені для обліку грошових коштів і дебіторської заборгованості?*
2. *Які особливості ведення обліку касових операцій?*
3. *Якими документами оформляється надходження і видача грошових коштів з каси підприємства?*
4. *У які строки проводиться ревізія каси?*
5. *Як ведуть облік коштів на рахунках в банках?*
6. *Які особливості ведення обліку інших коштів?*
7. *Що таке «електронні гроші» і яка специфіка їх обліку?*
8. *Як ведуть облік довгострокової дебіторської заборгованості?*
9. *У чому полягають особливості обліку розрахунків з поточної дебіторської заборгованості?*
10. *Які існують відмінності у визнанні та методиці обліку довгострокової і поточної дебіторської заборгованості?*
11. *За яких умов поточна дебіторська заборгованість підприємства вважатиметься безнадійною?*
12. *Як ведуть облік резерву сумнівних боргів?*

**Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань**

**1. Одержано в касу підприємства з поточного рахунку грошові кошти для виплати заробітної плати:**

а) Дебет 30 Кредит 66
б) Дебет 66 Кредит 30
в) Дебет 66 Кредит 31
г) Дебет 30 Кредит 31
д) Дебет 66 Кредит 66

**2. Одержано в касу виручку від реалізації овочів:**

а) Дебет 27 Кредит 30
б) Дебет 30 Кредит 27
в) Дебет 30 Кредит 70
г) Дебет 70 Кредит 30
д) Дебет 30 Кредит 20

**3. Виявлено лишки грошей в касі:**

а) Дебет 70 Кредит 30
б) Дебет 30 Кредит 40
в) Дебет 92 Кредит 33
г) Дебет 30 Кредит 71
д) Дебет 30 Кредит 92

**4. Видано з каси одноразову матеріальну допомогу:**

а) Дебет 30 Кредит 65
б) Дебет 66 Кредит 30
в) Дебет 66 Кредит 65
г) Дебет 65 Кредит 30
д) Дебет 48 Кредит 30

**5. Видано з каси підприємства позику працівникам на індивідуальне будівництво:**

а) Дебет 18 Кредит 50
б) Дебет 30 Кредит 37
в) Дебет 60 Кредит 30
г) Дебет 18 Кредит 30
д) Дебет 37 Кредит 60

**6. Внесено гроші в касу за заподіяну шкоду:**

а) Дебет 30 Кредит 94
б) Дебет 94 Кредит 37
в) Дебет 37 Кредит 30
г) Дебет 37 Кредит 94
д) Дебет 30 Кредит 37

**7. Зараховано на поточний рахунок суму за векселями:**

а) Дебет 31 Кредит 62
б) Дебет 62 Кредит 63
в) Дебет 31 Кредит 34
г) Дебет 34 Кредит 62
д) Дебет 62 Кредит 31

**8. Зараховано на поточний рахунок суму штрафів за порушення договорів:**

а) Дебет 68 Кредит 31
б) Дебет 31 Кредит 68
в) Дебет 31 Кредит 37
г) Дебет 31 Кредит 71
д) Дебет 37 Кредит 71

**9. Оплачені векселі з поточного рахунку банку:**

а) Дебет 34 Кредит 31
б) Дебет 62 Кредит 31
в) Дебет 62 Кредит 34
г) Дебет 31 Кредит 62
д) Дебет 31 Кредит 34

**10. Перераховано з поточного рахунку податок на прибуток:**

а) Дебет 44 Кредит 31
б) Дебет 98 Кредит 31
в) Дебет 64 Кредит 31
г) Дебет 31 Кредит 44
д) Дебет 98 Кредит 64

**11. Поступили кошти від заготівельних організацій за реалізовану продукцію на поточний рахунок банку:**

а) Дебет 31 Кредит 70
б) Дебет 31 Кредит 36
в) Дебет 36 Кредит 70
г) Дебет 70 Кредит 31
д) Дебет 31 Кредит 68

**12. Перераховано з поточного рахунку банку внески у пенсійний фонд:**

а) Дебет 63 Кредит 65
б) Дебет 31 Кредит 65
в) Дебет 65 Кредит 66
г) Дебет 65 Кредит 31
д) Дебет 66 Кредит 65

**13. Перераховано постачальнику з валютного рахунку:**

а) Дебет 63 Кредит 31
б) Дебет 31 Кредит 31
в) Дебет 32 Кредит 31
г) Дебет 31 Кредит 63
д) Дебет 65 Кредит 31

**14. Одержано векселі від різних покупців і замовників:**

а) Дебет 34 Кредит 62
б) Дебет 62 Кредит 34
в) Дебет 36 Кредит 34
г) Дебет 34 Кредит 36
д) Дебет 62 Кредит 36

**15. Перераховано з поточного рахунку аванс підрядній організації:**

а) Дебет 37 Кредит 31
б) Дебет 63 Кредит 31
в) Дебет 37 Кредит 33
г) Дебет 31 Кредит 37
д) Дебет 37 Кредит 37

**16. Поступили кошти на рахунок в банку від різних дебіторів за виконані роботи:**

а) Дебет 32 Кредит 36
б) Дебет 31 Кредит 37
в) Дебет 31 Кредит 33
г) Дебет 31 Кредит 36
д) Дебет 36 Кредит 31

**17. Списано безнадійну дебіторську заборгованість за рахунок резерву сумнівних боргів:**

а) Дебет 32 Кредит 36
б) Дебет 38 Кредит 37
в) Дебет 31 Кредит 38
г) Дебет 31 Кредит 36
д) Дебет 38 Кредит 31

**18. Переведено довгострокову дебіторську заборгованість у поточну:**

а) Дебет 18 Кредит 36
б) Дебет 38 Кредит 18
в) Дебет 18 Кредит 38
г) Дебет 37 Кредит 18
д) Дебет 38 Кредит 31

**19. Підзвітною особою придбано запасні частини до сільськогосподарських машин:**

а) Дебет 37 Кредит 20
б) Дебет 31 Кредит 37
в) Дебет 37 Кредит 36
г) Дебет 20 Кредит 37
д) Дебет 20 Кредит 31

**20. Зараховано на поточний рахунок кошти з вечірньої каси банку:**

а) Дебет 37 Кредит 31
б) Дебет 31 Кредит 30
в) Дебет 37 Кредит 36
г) Дебет 31 Кредит 33
д) Дебет 33 Кредит 31

# РОЗДІЛ 9. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

## 9.1. Поняття фінансових інвестицій, їх оцінка

**Фінансові інвестиції** – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. Фінансові інвестиції за строками вкладень поділяються на довгострокові (строком більше року) і поточні (до одного року).

Підприємства можуть проводити інвестиції в наступні види цінних паперів: акції, облігації, казначейські зобов'язання, депозитні сертифікати тощо.

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

**Облігація** – це цінний папір, який свідчить про внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ній термін з виплатою фіксованого відсотка. Розрізняють облігації внутрішніх державних і місцевих позик та облігації підприємств.

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

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

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

## 9.2. Облік довгострокових фінансових інвестицій

Для обліку довгострокових фінансових інвестицій призначений рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» до якого відкривають субрахунки по інвестиціях пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі, пов'язаним сторонам та непов'язаним сторонам. 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.

За дебетом рахунка 14 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.

На субрахунку 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» відображають інвестиції в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі. Дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, відображається на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі». Збиток, спричинений такими інвестиціями, відображається на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

Бухгалтерські записи з відображення довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі наведені в таблиці 8.

На субрахунку 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» відображають на дату балансу довгострокові фінансові інвестиції підприємства пов'язаним сторонам за амортизованою собівартістю (ті, які

утримує підприємство до їх погашення) і за справедливою вартістю (решта).

***Таблиця 8***

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

| № п/п | Зміст господарської операції | Сума, грн. | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|---|---|---|
| | | | Дебет | Кредит |
| 1 | Проведено інвестиції в асоційовані, дочірні, спільні підприємства (інвестовані кошти в акції асоційованих підприємств): | | | |
| | – грошовими коштами | 12000 | 141 | 31 |
| | – основними засобами | 28000 | 141 | 10 |
| | – виробничими запасами | 7000 | 141 | 20 |
| 2 | Відображення інвестором доходу, отриманого від участі в капіталі | 3000 | 141 | 72 |
| 3 | Нараховано підприємством дивіденди від інвестицій в асоційоване підприємство | 1500 | 373 | 141 |
| 4 | Відображення інвестором частини збитку в складі втрат від участі в капіталі (в результаті зменшення вартості чистих активів) | 1800 | 96 | 141 |
| 5 | Відображення частки інвестора в сумі збільшення додаткового капіталу (виникнення емісійного доходу), дооцінки необоротних активів | 650 | 141 | 42; 41 |
| 6 | Відображення частки інвестора в сумі зменшення капіталу (уцінка необоротних активів) | 300 | 41 | 141 |

Амортизована собівартість фінансової інвестиції – це собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії). Бухгалтерські записи по відображенню даних операцій наведені в таблиці 9.

***Таблиця 9***

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

| № п/п | Зміст господарської операції | Сума, грн. | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|---|---|---|
| | | | Дебет | Кредит |
| Придбання облігацій з дисконтом | | | | |
| 1 | Придбано облігації з дисконтом:<br>– купівельна вартість<br>– амортизація дисконту на дату балансу | <br>17000<br><br>250 | <br>142<br><br>142 | <br>31<br><br>73 |
| 2 | Нараховані відсотки на облігації | 1900 | 373 | 73 |
| Придбання облігацій з премією | | | | |
| 1 | Придбано облігації з премією:<br>– купівельна вартість<br>– амортизація премії на дату балансу | <br>23000<br><br>210 | <br>142<br><br>95 | <br>31<br><br>142 |
| 2 | Нараховані відсотки на облігації | 2200 | 373 | 73 |
| Придбання акцій за справедливою вартістю | | | | |
| 1 | Відображення купівельної вартості придбаних акцій | 5000 | 142 | 31 |
| 2 | Відображення уцінки вартості акцій на дату балансу | 280 | 97 | 142 |

На субрахунку 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» відображають довгострокові фінансові інвестиції непов'язаним сторонам.

Інвестовані кошти в інші підприємства відображають по дебету субрахунка 143 і кредиту рахунка 31. Нараховані дивіденди по інвестиціях непов'язаним сторонам зараховують в доходи: дебет субрахунка 373, кредит рахунка 73.

Аналітичний облік за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування у Відомості 4.2 аналітичного обліку фінансових інвестицій. Синтетичний облік довгострокових фінансових інвестицій здійснюють у Журналі 4 та Головній книзі.

Для сільськогосподарських підприємств облік довгострокових фінансових інвестицій рекомендовано вести у Журналі-ордері № 4Б сг. та Відомості № 4.9 сг.

Загальна схема обліку довгострокових фінансових інвестицій наведена на рисунку 22.

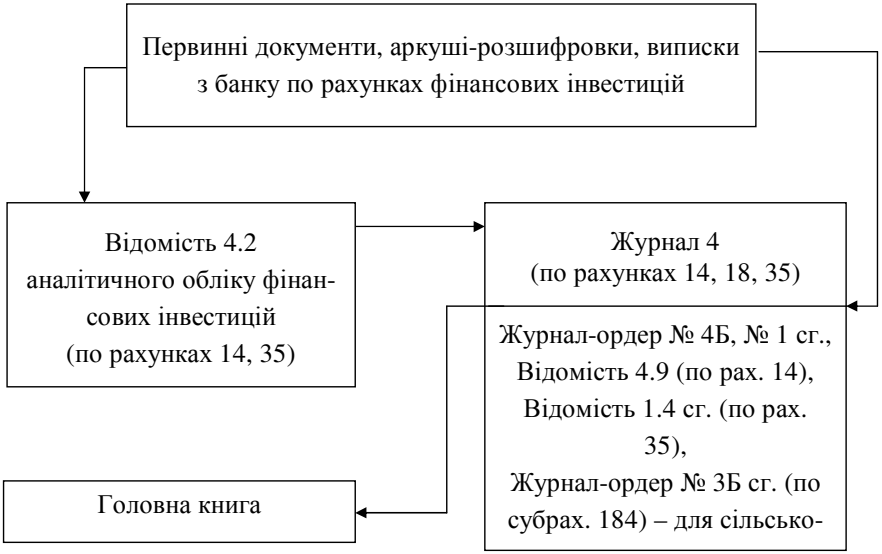



***Рис. 22. Загальна схема обліку довгострокових і поточних фінансових інвестицій та інших необоротних активів***

### 9.3. Облік поточних фінансових інвестицій

Для обліку короткострокових фінансових інвестицій використовують рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» на якому відкривають субрахунки по еквівалентах грошових коштів і інших поточних фінансових інвестиціях.

За дебетом рахунка 35 відображають надходження (придбання) еквівалентів грошових коштів та інших поточних фінансових інвестицій в кореспонденції з кредитом рахунків: 30 – придбано депозитний сертифікат та інші цінні папери за готівку; 31 – перераховано кошти з банківських рахунків за придбані цінні папери; 36, 37 – заборгованість покупців, іншу дебіторську заборгованість зараховано як депозитний вклад; 73 – зараховано на депозитний вклад отримані підприємством дивіденди, відсотки та ін.

За кредитом рахунка 35 відображають зменшення їх вартості та вибуття в кореспонденції з дебетом рахунків: 14 – переведення поточних фінансових інвестицій у довгострокові; 31– перераховано на поточний рахунок депозитний вклад; 97 – відображення собівартості реалізованих поточних фінансових інвестицій та ін.

Аналітичний облік ведуть за видами поточних фінансових інвестицій і інформації про інвестиції як на території країни, так і за кордоном.

Облік поточних фінансових інвестицій здійснюють у Журналі 4 та Відомості 4.2 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 1 сг. та Відомості № 1.4 сг.). Кредитові обороти Журналу 4 (Журналу-ордера № 1 сг.) в кінці місяця переносять у Головну книгу.

**Облік інших необоротних активів.** Для обліку інших необоротних активів призначений субрахунок 184 «Інші необоротні активи» синтетичного рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи». На цьому субрахунку ведуть облік наявності та руху необоротних активів, які не знайшли відображення на інших рахунках обліку необоротних активів. Тут також відображають активи, використання яких, як очікується, неможливе протягом двана-

дцяти місяців з дати балансу, зокрема грошові кошти (заблоковані кошти в судовому порядку або податковими органами).

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

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

Облік операцій на субрахунку 184 «Інші необоротні активи» ведуть у Журналі 4 (Журналі-ордері № 3Б сг. – для сільськогосподарських підприємств) та Головній книзі.

Загальна схема обліку поточних фінансових інвестицій та інших необоротних активів наведена на рисунку 22 (стор. 233).

### Запитання для самоконтролю

1. *Що таке «фінансові інвестиції»?*
2. *В які види цінних паперів підприємства можуть проводити інвестиції?*
3. *Як оцінюються в обліку фінансові інвестиції?*
4. *У чому полягають особливості обліку інвестицій за методом участі в капіталі?*
5. *Як ведуть облік довгострокових фінансових інвестицій?*
6. *Як ведеться аналітичний облік інвестицій?*
7. *Що означає термін «амортизована собівартість фінансової інвестиції»?*
8. *У чому полягають особливості обліку поточних фінансових інвестицій?*
9. *Як ведуть облік інших необоротних активів?*

**Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань**

**1. Що таке фінансові інвестиції?**

а) активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку, зменшення капіталу або інших вигод для інвестора.

б) активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку, зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

в) активи, які утримуються для виробництва продукції.

г) збільшення вартості виробленої продукції.

д) збільшення прибутку підприємства від його діяльності.

**2. З чого складається вартість придбаних фінансових інвестицій?**

а) ціна придбання плюс витрати, пов'язані з придбанням.

б) ціна придбання мінус витрати, пов'язані з придбанням.

в) справедлива вартість мінус витрати з придбання.

г) справедлива вартість плюс витрати з придбання.

д) витрати, пов'язані з придбання.

**3. Проведено інвестиції в асоційовані підприємства коштами:**

а) Дебет 31 Кредит 14

б) Дебет 14 Кредит 31

в) Дебет 14 Кредит 14

г) Дебет 40 Кредит 14

д) Дебет 14 Кредит 40

**4. Проведено інвестиції у спільні підприємства основними засобами:**

а) Дебет 10 Кредит 14

б) Дебет 14 Кредит 40

в) Дебет 14 Кредит 10

г) Дебет 40 Кредит 10

д) Дебет 10 Кредит 40

**5. Відображено інвестором дохід, отриманий від участі в капіталі:**

а) Дебет 30 Кредит 14

б) Дебет 14 Кредит 73

в) Дебет 14 Кредит 72
г) Дебет 72 Кредит 79
д) Дебет 79 Кредит 72

**6. Відображено інвестором втрати від участі в капіталі:**

а) Дебет 30 Кредит 14
б) Дебет 14 Кредит 96
в) Дебет 14 Кредит 72
г) Дебет 72 Кредит 14
д) Дебет 96 Кредит 14

**7. Відображено інвестором дооцінку необоротних активів:**

а) Дебет 41 Кредит 14
б) Дебет 14 Кредит 41
в) Дебет 10 Кредит 41
г) Дебет 72 Кредит 10
д) Дебет 96 Кредит 14

**8. Відображено інвестором уцінку необоротних активів:**

а) Дебет 41 Кредит 14
б) Дебет 14 Кредит 42
в) Дебет 10 Кредит 41
г) Дебет 42 Кредит 10
д) Дебет 96 Кредит 14

**9. Нараховано підприємством дивіденди від інвестицій в асоційоване підприємство:**

а) Дебет 14 Кредит 37
б) Дебет 14 Кредит 68
в) Дебет 68 Кредит 14
г) Дебет 37 Кредит 14
д) Дебет 37 Кредит 72

**10. Придбано облігації:**

а) Дебет 14 Кредит 31
б) Дебет 31 Кредит 52
в) Дебет 52 Кредит 14
г) Дебет 14 Кредит 52
д) Дебет 30 Кредит 14

**11. Нараховано відсотки на облігації:**

а) Дебет 37 Кредит 73
б) Дебет 73 Кредит 37
в) Дебет 37 Кредит 31
г) Дебет 31 Кредит 73
д) Дебет 73 Кредит 31

**12. Переведено довгострокові фінансові інвестиції у поточні:**

а) Дебет 14 Кредит 35
б) Дебет 35 Кредит 14
в) Дебет 31 Кредит 14
г) Дебет 35 Кредит 31
д) Дебет 31 Кредит 35

**13. Придбано поточні фінансові інвестиції за рахунок довгострокової позики:**

а) Дебет 35 Кредит 60
б) Дебет 35 Кредит 50
в) Дебет 31 Кредит 35
г) Дебет 35 Кредит 46
д) Дебет 31 Кредит 35

**14. Придбано депозитний сертифікат за готівку:**

а) Дебет 35 Кредит 60
б) Дебет 35 Кредит 30
в) Дебет 30 Кредит 35
г) Дебет 35 Кредит 46
д) Дебет 31 Кредит 35

**15. Перераховано на поточний рахунок депозитний вклад:**

а) Дебет 35 Кредит 35
б) Дебет 35 Кредит 31
в) Дебет 30 Кредит 35
г) Дебет 35 Кредит 46
д) Дебет 31 Кредит 35

**16. Придбано депозитний сертифікат за рахунок позики банку:**

а) Дебет 35 Кредит 31
б) Дебет 35 Кредит 97
в) Дебет 31 Кредит 35
г) Дебет 35 Кредит 60
д) Дебет 60 Кредит 35

**17. Переведено поточні фінансові інвестиції у довгострокові:**

а) Дебет 35 Кредит 31
б) Дебет 35 Кредит 14
в) Дебет 14 Кредит 35
г) Дебет 35 Кредит 35
д) Дебет 14 Кредит 14

**18. Відображено собівартість реалізованих поточних фінансових інвестицій:**

а) Дебет 35 Кредит 31
б) Дебет 35 Кредит 97
в) Дебет 97 Кредит 35
г) Дебет 35 Кредит 46
д) Дебет 31 Кредит 35

**19. Заблоковано депозитні вклади:**

а) Дебет 35 Кредит 14
б) Дебет 35 Кредит 18
в) Дебет 18 Кредит 35
г) Дебет 35 Кредит 31
д) Дебет 31 Кредит 35

**20. Розблоковано депозитні вклади:**

а) Дебет 35 Кредит 14
б) Дебет 35 Кредит 18
в) Дебет 18 Кредит 35
г) Дебет 35 Кредит 14
д) Дебет 31 Кредит 35

# РОЗДІЛ 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

## 10.1. Власний капітал, його види

**Капітал –** власність відповідної фізичної або юридичної особи на активи. Капітал поділяється на власний і залучений.

**Власний капітал –** частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Власний капітал обліковують на рахунках 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Для регулювання сум, відображених на рахунках власного капіталу використовують регулюючі рахунки 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал».

Наприклад, обсяг статутного капіталу підприємства (кредит рахунка 401) на початок звітного періоду становив 845000 грн. Сума вилученого капіталу за звітний період склала 8500 грн. і неоплаченого капіталу – 38000 грн. На рахунках бухгалтерського обліку ці суми будуть відображені:

| Рахунок 401 «Статутний капітал» | | Рахунок 45 «Вилучений капітал» | | Рахунок 46 «Неоплачений капітал» | |
|---|---|---|---|---|---|
| Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| | Сальдо: 845000 грн. | Сальдо: 8500 грн. | | Сальдо: 38000 грн. | |

Сума власного капіталу на кінець звітного періоду за підсумком розділу 1 пасиву балансу становитиме 798500 грн. (845000 – 8500 – 38000).

## 10.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу

Для обліку зареєстрованого (пайового) капіталу використовують рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Це пасивний рахунок, призначений для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу

підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

За кредитом рахунка 40 відображають збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Розглянемо облік зареєстрованого (пайового) капіталу за субрахунками.

На субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

**Статутний капітал –** це сукупність вкладів (у грошовому вираз і) учасників у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами.

У державних підприємствах розміри статутного капіталу визначаються державою (міністерствами, відомствами) в період заснування підприємства і наділення його основними і оборотними засобами. В процесі діяльності статутний капітал може змінюватись за рішенням відповідного державного органу з подальшою перереєстрацією в державному реєстрі.

Статутний капітал в недержавних підприємствах створюється за рахунок вкладів учасників (засновників). Вкладами можуть бути грошові кошти, будівлі, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, нематеріальні активи та ін. Вклад становить частку учасника та засновника у статутному капіталі.

На момент реєстрації в обліку на субрахунку 401 «Статутний капітал» (по кредиту) має бути відображена загальна сума статутного капіталу (першочергові внески і ті, що вносяться протягом року). Збільшення або зменшення статутного капіталу дозволяється тільки після внесення відповідних змін в установчі документи. Збільшення ста-

тутного капіталу може бути здійснено після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів, а зменшення – у разі вибуття окремих засновників чи припинення діяльності підприємства.

На суму внесків майном і грішми на момент реєстрації підприємства дебетують рахунки, на яких відображені внесені активи, і кредитують субрахунок 401. Невнесені на момент реєстрації суми записують на дебет рахунка 46 і кредит субрахунка 401. Чергові внески протягом року відображають по дебету рахунків коштів і майна в кореспонденції з кредитом рахунка 46.

За кредитом субрахунок 401 кореспондує з дебетом рахунків: 402 – на суму пайового капіталу, приєднаного до статутного капіталу; 404 – списання внесків і включення їх до статутного капіталу після його реєстрації; 42 – на суму додаткового капіталу, приєднаного до статутного капіталу; 43 – на суму резервного капіталу, приєднаного до статутного капіталу; 44 – на суму направленого нерозподіленого прибутку на збільшення статутного капіталу; 46 – на суму внесків учасників (засновників), що підписалися на акції; 67 – збільшення статутного капіталу за рахунок направлених нарахованих дивідендів.

За дебетом субрахунок 401 кореспондує з кредитом рахунків: 402 – сформовано пайовий капітал за рахунок статутного капіталу при розпаюванні підприємства; 45 – анульовано акції підприємства; 46 – зменшення статутного капіталу на частку засновників, які вибули; 67 – зменшено статутний капітал внаслідок зменшення номінальної вартості акцій.

Аналітичний облік статутного капіталу ведуть за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Для обліку наявності і руху статутного капіталу призначений Журнал 7 (Журнал-ордер № 7 сг., Відомість № 7.4 сг. – для сільськогосподарських підприємств).

Кредитові обороти Журналу 7 (Журналу-ордера № 7 сг.) переносять в кінці місяця у Головну книгу.

Загальна схема обліку статутного і іншого власного капіталу наведена на рисунку 23.

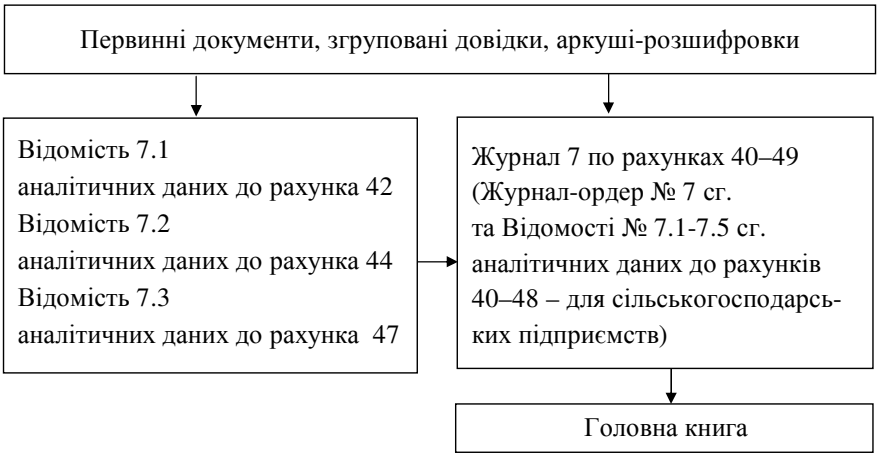



***Рис. 23. Загальна схема обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань***

Для обліку пайового капіталу призначений пасивний субрахунок 402 «Пайовий капітал». На цьому субрахунку ведуть облік і узагальнення інформації про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

**Пайовий капітал –** це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Колективні сільськогосподарські підприємства на субрахунку 402 обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

За кредитом субрахунок 402 кореспондує з дебетом рахунків: 10, 11, 12 – одержання як внесок до пайового капіталу основних засобів і нематеріальних активів; 14, 15 – одержання як внесок до пайового капіталу довгострокових фінансових і капітальних інвестицій; 20, 21,

22, 28 – одержано як внесок до пайового капіталу виробничі запаси і товари; 30, 31 – одержано кошти як внесок до пайового капіталу; 35 – одержані поточні фінансові інвестиції як внесок до пайового капіталу; 401 – розпайовано підприємство і статутний капітал переоформлено в пайовий; 42 – направлено додатковий капітал на поповнення пайового капіталу; 44 – збільшено пайовий капітал за рахунок розподіленого прибутку; 50, 60 – збільшено пайовий капітал на суму списаної заборгованості по позиках; 63, 66, 68 – зараховано до пайового капіталу списану кредиторську заборгованість перед постачальниками і підрядниками, по оплаті праці та іншими кредиторами; 67 – збільшено пайовий капітал за рахунок нарахованих дивідендів учасників та ін.

За дебетом субрахунок 402 кореспондує з кредитом рахунків: 30, 31 – повернуто частку пайового капіталу готівкою та шляхом перерахування коштів з рахунків банків; 401 – частину пайового капіталу приєднано до статутного капіталу; 44 – покриті збитки за рахунок пайового капіталу; 67 – розподілено пайовий капітал між учасниками.

Аналітичний облік за субрахунком 402 ведуть за видами капіталу. Облік пайового капіталу ведуть у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 7 сг., Відомості № 7.4 сг.) та Головній книзі.

Схема обліку пайового капіталу наведена на рис. 23 (стор. 243).

На субрахунку 403 «Інший зареєстрований капітал» відображають зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах. За кредитом цього субрахунка відображають збільшення відповідного капіталу, а за дебетом – його зменшення.

На субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується по дебету у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал». В разі відмови підприємству у

реєстрації статутного капіталу, відповідна сума списується з дебету субрахунку 404 у кореспонденції з кредитом рахунків повернутих активів, які надходили як внески.

### 10.3. Облік капіталу в дооцінках

Для обліку капіталу у дооцінках призначений рахунок 41 «Капітал у дооцінках» до якого відкривають субрахунки з обліку дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

На субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

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

На субрахунку 414 «Інший капітал у дооцінках» узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках.

За кредитом рахунок 41 кореспондує з дебетом рахунків: 10, 11, 12 – дооцінка основних засобів і інших необоротних матеріальних ак-

тивів, нематеріальних активів; 14, 35 – дооцінка фінансових інвестицій; 15 – дооцінка капітальних інвестицій та ін.

За дебетом рахунок 41 кореспондує з кредитом рахунків: 10, 11, 12 – уцінка основних засобів і інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів; 14, 15, 35 – уцінка фінансових і капітальних інвестицій; 44 – віднесення сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку та ін.

Аналітичний облік за рахунком 41 ведуть за видами капіталу. Облік капіталу в дооцінках ведуть у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 7 сг.) та Головній книзі.

### 10.4. Облік додаткового і резервного капіталу

**Облік додаткового капіталу. Додатковий капітал** – це інший капітал (не основний – статутний чи пайовий), який може бути вкладений учасниками або отриманий у процесі діяльності підприємства внаслідок безоплатного надходження необоротних активів, накопичених курсових різниць тощо. Вкладений капітал представляє собою суму емісійного доходу, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість.

Для обліку додаткового капіталу призначений рахунок 42 «Додатковий капітал» до якого відкривають субрахунки з обліку емісійного доходу, іншого вкладеного капіталу, накопичених курсових різниць, безоплатно одержаних необоротних активів та іншого додаткового капіталу.

За кредитом рахунок 42 кореспондує з дебетом рахунків: 10, 11, 12, 16 – на суму безоплатно одержаних необоротних матеріальних і нематеріальних активів; 14, 15 – безоплатно одержаних довгострокових фінансових і капітальних інвестицій; 35 – безоплатно одержаних поточних фінансових інвестицій; 20-22, 25-28 – безоплатно одержаних виробничих запасів, готової продукції і товарів; 30, 31 – суми емісійного доходу, отримані на грошові рахунки; 46 – відображення різниці між продажною і номінальною вартістю випущених акцій;

48 – зараховано цільові надходження і внески на збільшення додаткового капіталу та ін.

За дебетом рахунок 42 кореспондує з кредитом рахунків: 10, 11, 12, 16 – безоплатна передача необоротних матеріальних і нематеріальних активів; 14, 35 – безоплатна передача довгострокових і поточних фінансових інвестицій; 15 – безоплатна передача незавершеного будівництва; 20, 22, 28 – безоплатна передача оборотних матеріальних активів; 40, 43 – збільшення (створення) статутного, пайового і резервного капіталу за рахунок додаткового капіталу; 44 – направлено додатковий капітал на покриття збитків чи направлення його на збільшення прибутку акціонерного товариства при його ліквідації; 45 – на суму, що перевищує номінальну вартість акцій у разі їх анулювання; 46 – зменшення додаткового капіталу за рахунок зміни номінальної вартості акцій та ін.

Аналітичний облік додаткового капіталу здійснюють за його видами.

Для обліку додаткового капіталу використовують Журнал 7 та Відомість 7.1 (сільськогосподарські підприємства – Журнал-ордер № 7 сг., Відомість № 7.1 сг.) та Головну книгу.

Загальна схема обліку додаткового капіталу наведена на рисунку 23 (стор. 243).

**Облік резервного капіталу.** Резервний капітал підприємства створюється за рахунок нерозподіленого прибутку відповідно до чинного законодавства або установчих документів.

Для обліку та узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу призначений пасивний рахунок 43 «Резервний капітал».

За кредитом рахунка 43 відображають створення резервів в кореспонденції з дебетом рахунків: 42 – створений резервний капітал за рахунок додаткового капіталу; 44 – створений резервний капітал за рахунок прибутку звітного року.

За дебетом рахунка 43 відображають використання (зменшення) резервного капіталу в кореспонденції з кредитом рахунків: 40 – сума резервного капіталу направлена на збільшення статутного (пайового)

капіталу; 44 – направлені суми резервного капіталу на покриття збитків минулих років.

Аналітичний облік резервного капіталу ведуть за його видами і напрямками використання.

Облік резервного капіталу здійснюють у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 7 сг., Відомість 7.4 сг.) та Головній книзі.

Схема обліку резервного капіталу наведена на рис. 23 (стор. 243).

## 10.5. Облік прибутку і його розподілу

Результатом виробничо-господарської діяльності підприємства є прибуток або збиток.

Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) є складовою частиною власного капіталу. Прибуток, який не був розподілений протягом звітного періоду, включається у підсумок власного капіталу.

Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку здійснюють на активно-пасивному рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Сальдо кредитове даного рахунка означає суму нерозподіленого прибутку, а сальдо дебетове – суму непокритих збитків. У балансі сума непокритих збитків наводиться у дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу за розділом 1 «Власний капітал» пасиву балансу.

На рахунку 44 за відповідними субрахунками обліковують:

– на субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» – за кредитом відображають наявність та збільшення прибутку, за дебетом – його зменшення. Виявлений за звітний період прибуток списують з рахунка 79 по дебету у кредит субрахунка 441;

– на субрахунку 442 «Непокриті збитки» – за дебетом відображають одержані збитки в кореспонденції з кредитом рахунка 79. Списання збитків здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку (дебет субрахунка 441, кредит субрахунка 442), резервного капіталу (де-

бет рахунка 43, кредит субрахунка 442), пайового капіталу (дебет рахунка 40, кредит субрахунка 442), додаткового капіталу (дебет рахунка 42, кредит субрахунка 442);

– на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» – за дебетом протягом звітного періоду відображають суми використання прибутку за їх напрямками. В кінці звітного періоду (року) сальдо субрахунка 443 списується по кредиту в дебет субрахунка 441.

Розглянемо на конкретному прикладі операції з обліку фінансових результатів та їх використання. За звітний період підприємство одержало від своєї діяльності 52000 грн. прибутку. Протягом звітного періоду прибуток було використано на: створення резервного капіталу – 13000 грн., покриття збитків минулого року – 7000 грн., нарахування дивідендів – 4500 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку вказані операції будуть відображені наступним чином:

1. Відображення одержаного прибутку

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 79* | *52000 грн.* |
| *Кредит рахунка 441* | *52000 грн.* |

2. Протягом звітного періоду було використано прибутку:

а) створено резервний капітал

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 443* | *13000 грн.* |
| *Кредит рахунка 43* | *13000 грн.* |

б) покрито збитки минулого звітного періоду

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 443* | *7000 грн.* |
| *Кредит рахунка 442* | *7000 грн.* |

в) нараховано дивіденди учасникам (засновникам)

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 443* | *4500 грн.* |
| *Кредит рахунка 67* | *4500 грн.* |

3. Списано в кінці звітного періоду суми розподіленого (використаного) прибутку 24500 грн. (13000 + 7000 + 4500)

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 441* | *24500 грн.* |
| *Кредит рахунка 443* | *24500 грн.* |

Сума нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду буде становити 27500 грн. (52000 – 24500).

Для бухгалтерського обліку операцій на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» використовують Журнал 7 (сільськогосподарські підприємства – Журнал-ордер № 7 сг., Відомість № 7.2 сг.) та Головну книгу.

Схема обліку фінансових результатів підприємства наведена на рисунку 23 (стор. 243).

### 10.6. Облік вилученого і неоплаченого капіталу

**Облік вилученого капіталу. Вилучений капітал** – це фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених акціонерним товариством у його учасників з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

Для обліку руху вилученого капіталу призначений рахунок 45 «Вилучений капітал» до якого відкривають субрахунки по вилучених акціях, вилучених вкладах і паях, іншому вилученому капіталу.

За дебетом рахунок 45 кореспондує з кредитом рахунків: 30, 31 – викуплено акції власної емісії в акціонерів за готівку та шляхом перерахування коштів з рахунків банків; 34 – викуплено акції шляхом передачі отриманих короткострокових векселів; 50, 60 – оплата фактичної вартості часток, викуплених товариством у його учасників за рахунок довгострокових та короткострокових позик; 52 – проведено обмін акцій на облігації; 62 – видача короткострокових векселів у погашення фактичної вартості часток, викуплених товариством у його учасників.

За кредитом рахунок 45 кореспондує з дебетом рахунків: 30, 31 – продаж акцій за готівку та шляхом надходження коштів на рахунки банку; 40 – анулювання акцій, що раніше були викуплені, на суму номінальної вартості; 42 – анулювання акцій, що раніше були викупле-

ні, на суму, що перевищує номінальну вартість; 46 – відображено заборгованість учасників за викуплені акції власної підписки.

Сума вилученого капіталу (сальдо дебетове рахунка 45) в балансі наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведуть за його видами.

Облік на рахунку 45 здійснюють у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 7 сг., Відомості № 7.4 сг.) та Головній книзі.

Схема обліку вилученого капіталу наведена на рис. 23 (стор. 243).

**Облік неоплаченого капіталу. Неоплачений капітал** – це сума зобов'язань засновників за внесками до статутного капіталу.

Для обліку та узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу призначений рахунок 46 «Неоплачений капітал».

За дебетом рахунка 46 відображають дебіторську заборгованість засновників (учасників) товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Рахунок 46 за дебетом кореспондує з кредитом рахунків: 30, 31 – повернуто кошти учасників, які відмовилися бути в засновниках товариства; 40 – відображення внеску на вартість підписки на акції; 42 – відображення різниці між продажною і номінальною вартістю акцій; 45 – відображено заборгованість учасників за викуплені акції власної підписки.

Рахунок 46 за кредитом кореспондує з дебетом рахунків: 10, 11, 12 – одержано від засновників основні засоби і нематеріальні активи як внески до статутного капіталу; 14, 35 – прийнято довгострокові і поточні фінансові інвестиції (цінні папери) інших підприємств як внески до статутного капіталу; 15 – прийнято незавершене будівництво та інші капітальні інвестиції як внески до статутного капіталу; 20, 21, 22, 28 – прийнято виробничі запаси і товари як внески до статутного капіталу; 30, 31 – прийнято кошти як внески до статутного капіталу; 40, 42 – зменшення статутного і додаткового капіталу за рахунок зміни номінальної вартості акцій; 63, 66, 67, 68 – проведені внески до статутного капіталу за раху-

нок погашення заборгованості перед постачальниками, з оплати праці, за рахунок дивідендів та відсотків.

Сума неоплаченого капіталу (сальдо дебетове рахунка 46) в балансі наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

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

Облік неоплаченого капіталу за рахунком 46 здійснюють у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 7 сг., Відомості № 7.4 сг.) та Головній книзі.

Схема бухгалтерського обліку неоплаченого капіталу підприємства наведена на рисунку 23 (стор. 243).

### 10.7. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

За рішенням підприємства можуть резервуватись кошти для забезпечення майбутніх витрат і платежів, які включають до витрат поточного року: забезпечення виплат відпусток; додаткове пенсійне забезпечення; забезпечення гарантійних зобов'язань; забезпечення інших витрат і платежів тощо.

Для обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів використовують рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» до якого відкривають субрахунки за видами забезпечень.

За кредитом рахунка 47 відображають нарахування забезпечень у кореспонденції з дебетом рахунків: 15, 23, 91, 92, 94 – створення резерву (здійснення відрахувань) для забезпечення відпусток; 66 – здійснено відрахування на додаткове пенсійне забезпечення за рахунок оплати праці працівників; 93 – створення резерву для забезпечення гарантійних зобов'язань та ін.

За дебетом рахунка 47 відображають використання забезпечень в кореспонденції з кредитом рахунків: 20, 25 – вартість використаних виробничих запасів і напівфабрикатів на гарантійні ремонти; 23 –

списано витрати по проведених гарантійних ремонтах, що обліковувались на рахунку виробництва; 31 – перераховано кошти на оплату гарантійного ремонту; 63, 68 – послуги сторонніх організацій по проведенню гарантійних ремонтів; 65 – відрахування на соціальні заходи на суми забезпечень відпусток; 66 – нарахування оплати праці за час відпустки та ін.

Аналітичний облік забезпечення наступних витрат і платежів ведуть за їх видами, напрямками формування й використання у Відомості 7.3, а синтетичний – у Журналі 7 та Головній книзі. Сільськогосподарські підприємства для обліку операцій за рахунком 47 використовують Журнал-ордер № 7 сг., Відомість № 7.3 сг. та Головну книгу.

Схема обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів наведена на рисунку 23 (стор. 243).

### 10.8. Облік цільового фінансування і цільових надходжень

Для обліку коштів цільового фінансування і цільових надходжень призначений пасивний рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». На цьому рахунку обліковують бюджетні асигнування та інші кошти, призначені для здійснення заходів цільового призначення, а також витрати за рахунок цих коштів: на докорінне поліпшення використання земельних ресурсів, проведення протиепізоотичних та карантинних заходів; на покриття витрат по будівництву соціально-побутових об'єктів та їх експлуатації; на природоохоронні заходи; на виконання державної програми підтримки селекції у рослинництві і тваринництві; на утримання дитячих дошкільних закладів; на підготовку кадрів, науково-дослідні роботи та інші заходи.

Джерелами створення цільових фондів є: субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб (у тому числі отримана гуманітарна допомога).

Умови бюджетного фінансування визначаються Бюджетом України, іншими законодавчими актами і нормативними документами.

На рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відкривають субрахунки за такими напрямами: кошти, вивільнені від оподаткування; кошти з бюджету та державних цільових фондів; благодійна допомога; інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень.

За кредитом рахунка 48 обліковують кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів у кореспонденції з дебетом рахунків: 10, 11, 12, 15 – надходження необоротних матеріальних і нематеріальних активів у порядку цільового фінансування (в тому числі гуманітарна допомога); 20, 21, 22 – оприбуткування оборотних матеріальних активів як цільових внесків чи цільового фінансування; 30 – отримання готівкою коштів цільового фінансування; 31 – надходження коштів з бюджету, від інших фізичних і юридичних осіб; 60, 63, 68 – погашення позик банку, іншої кредиторської заборгованості за рахунок цільових надходжень і внесків та ін. Дані операції відображають на підставі платіжних доручень, прибуткових касових документів, інших документів, що засвідчують надходження цільових внесків.

За дебетом рахунка 48 відображають використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум у кореспонденції з кредитом рахунків: 15 – повернення незавершених капітальних інвестицій, які здійснювались за рахунок коштів цільового фінансування; 30, 31 – повернення невикористаних коштів на цільове фінансування; 37 – списання дебіторської заборгованості за рахунок цільових внесків; 42 – зараховано цільові внески і цільові надходження на збільшення додаткового капіталу; 64 – анулювання бюджетного фінансування; 66 – нараховано оплату праці за рахунок коштів цільового фінансування; 71, 74 – зарахування цільових внесків до іншого операційного та інших доходів підприємства та ін. Підставою для відображення операцій за дебетом рахунка 48 є: рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти на списання товарно-матеріальних цінностей, акти на виконання робіт – по придбанню і використанню матеріальних цінностей та виконанню робіт за рахунок

коштів цільового фінансування; касові і банківські документи – при поверненні невикористаних сум; аркуші-розшифровки; довідки бухгалтерії та інші документи.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат здійснюють за призначенням цих коштів та джерелами надходжень.

Облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень ведуть у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 7 сг., Відомості № 7.5 сг.) та Головній книзі.

Схема обліку коштів цільового фінансування і цільових надходжень наведена на рисунку 23 (стор. 243).

### Запитання для самоконтролю

1. *Що таке власний капітал, його види?*
2. *Як ведуть облік статутного капіталу?*
3. *Як ведуть облік пайового капіталу?*
4. *Як ведуть облік капіталу в дооцінках?*
5. *Як ведуть облік додаткового капіталу?*
6. *Як ведуть облік резервного капіталу?*
7. *Як ведуть облік прибутку і його розподілу?*
8. *Як ведуть облік вилученого і неоплаченого капіталу?*
9. *Як ведуть облік забезпечення майбутніх витрат і платежів?*
10. *Як ведуть облік цільового фінансування і цільових надходжень?*

### Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань

**1. Зареєстровано статутний капітал і здійснений випуск акцій:**

а) Дебет 40 Кредит 46
б) Дебет 67 Кредит 40
в) Дебет 12 Кредит 46
г) Дебет 46 Кредит 40
д) Дебет 40 Кредит 67

**2. Відображено вартість основних засобів, внесених учасниками у статутний капітал підприємства:**

а) Дебет 40 Кредит 10
б) Дебет 67 Кредит 10
в) Дебет 10 Кредит 46
г) Дебет 67 Кредит 40
д) Дебет 40 Кредит 67

**3. Відображено вартість нематеріальних активів, внесених учасниками у статутний капітал підприємства:**

а) Дебет 40 Кредит 12
б) Дебет 67 Кредит 12
в) Дебет 12 Кредит 46
г) Дебет 67 Кредит 40
д) Дебет 40 Кредит 67

**4. Відображено вартість цінних паперів, внесених учасниками у статутний капітал підприємства:**

а) Дебет 40 Кредит 12
б) Дебет 46 Кредит 14
в) Дебет 12 Кредит 14
г) Дебет 14 Кредит 46
д) Дебет 40 Кредит 15

**5. Збільшено статутний капітал підприємства за рахунок нарахованих дивідендів учасників:**

а) Дебет 40 Кредит 10
б) Дебет 67 Кредит 12
в) Дебет 67 Кредит 46
г) Дебет 67 Кредит 40
д) Дебет 40 Кредит 67

**6. За рахунок статутного капіталу сформовано пайовий капітал при розпаюванні підприємства:**

а) Дебет 40 Кредит 40
б) Дебет 67 Кредит 41
в) Дебет 41 Кредит 46

г) Дебет 41 Кредит 40
д) Дебет 40 Кредит 67

**7. Збільшено статутний капітал підприємства за рахунок додаткового капіталу:**

а) Дебет 40 Кредит 42
б) Дебет 67 Кредит 42
в) Дебет 42 Кредит 46
г) Дебет 42 Кредит 40
д) Дебет 40 Кредит 67

**8. Збільшено статутний капітал підприємства за рахунок резервного капіталу:**

а) Дебет 40 Кредит 43
б) Дебет 67 Кредит 43
в) Дебет 43 Кредит 40
г) Дебет 42 Кредит 40
д) Дебет 40 Кредит 67

**9. Одержано як внесок до пайового капіталу підприємства довгострокові біологічні активи:**

а) Дебет 16 Кредит 40
б) Дебет 21 Кредит 11
в) Дебет 21 Кредит 41
г) Дебет 11 Кредит 16
д) Дебет 41 Кредит 16

**10. Проведена дооцінка основних засобів підприємства:**

а) Дебет 10 Кредит 41
б) Дебет 42 Кредит 10
в) Дебет 10 Кредит 44
г) Дебет 41 Кредит 40
д) Дебет 40 Кредит 41

**11. Проведена уцінка основних засобів підприємства:**

а) Дебет 10 Кредит 41
б) Дебет 41 Кредит 10
в) Дебет 10 Кредит 44

г) Дебет 42 Кредит 40
д) Дебет 40 Кредит 41

**12. Розподілено прибуток і створено джерело цільового фінансування:**

а) Дебет 44 Кредит 48
б) Дебет 48 Кредит 44
в) Дебет 48 Кредит 79
г) Дебет 44 Кредит 44
д) Дебет 90 Кредит 44

**13. Створено резервний капітал за рахунок прибутку:**

а) Дебет 43 Кредит 90
б) Дебет 44 Кредит 43
в) Дебет 43 Кредит 44
г) Дебет 90 Кредит 43
д) Дебет 43 Кредит 70

**14. Викуплено акції у акціонерів шляхом перерахування коштів:**

а) Дебет 45 Кредит 40
б) Дебет 44 Кредит 45
в) Дебет 45 Кредит 31
г) Дебет 45 Кредит 43
д) Дебет 43 Кредит 45

**15. Здійснено перепродаж акцій підприємства, кошти поступили на поточний рахунок в банку:**

а) Дебет 45 Кредит 31
б) Дебет 44 Кредит 45
в) Дебет 45 Кредит 44
г) Дебет 31 Кредит 45
д) Дебет 45 Кредит 70

**16. Анульовано акції підприємства, які раніше були викуплені:**

а) Дебет 45 Кредит 40
б) Дебет 40 Кредит 45
в) Дебет 45 Кредит 44
г) Дебет 31 Кредит 45
д) Дебет 45 Кредит 42

**17. Збільшено статутний капітал за рахунок збільшення номінальної вартості акцій:**

а) Дебет 42 Кредит 40
б) Дебет 40 Кредит 45
в) Дебет 45 Кредит 44
г) Дебет 31 Кредит 45
д) Дебет 45 Кредит 42

**18. За рахунок одержаного прибутку підприємства покрито збитки минулих років:**

а) Дебет 42 Кредит 44
б) Дебет 44 Кредит 45
в) Дебет 44 Кредит 44
г) Дебет 31 Кредит 44
д) Дебет 45 Кредит 44

**19. Надходження коштів з бюджету як цільове фінансування:**

а) Дебет 42 Кредит 48
б) Дебет 48 Кредит 45
в) Дебет 31 Кредит 48
г) Дебет 31 Кредит 44
д) Дебет 48 Кредит 31

**20. Прийнято основні засоби як гуманітарну допомогу:**

а) Дебет 42 Кредит 10
б) Дебет 10 Кредит 45
в) Дебет 31 Кредит 10
г) Дебет 10 Кредит 48
д) Дебет 48 Кредит 10

# РОЗДІЛ 11. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

## 11.1. Облік кредитів банку та інших позикових коштів

**Кредити** – це кошти та матеріальні цінності, які надаються у користування юридичним або фізичним особам на визначений строк та під процент. Кредити бувають таких видів: фінансовий кредит, товарний кредит, інвестиційний податковий кредит та кредит під цінні папери, що засвідчують відносини позики.

Кредитування підприємств здійснюється установами банків, які діють на території України. Взаємовідносини по кредитах регулюються Законом України «Про банки і банківську діяльність» та іншими нормативними документами.

Зазвичай, кредити видаються для поповнення власних обігових коштів, придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів, капітальне будівництво об'єктів виробничого і невиробничого характеру та на інші цілі.

Для одержання кредиту в банку складається кредитний договір, в якому зазначаються взаємні зобов'язання і економічна відповідальність сторін. Кредит має цілеспрямований характер, є строковим і платним (плата відсотків за користування кредитом).

Залежно від строку погашення кредиту він буває: короткостроковим (до 1 року), середньостроковим (від 1 року до 3 років), довгостроковим (більше 3 років).

Кредитування сільськогосподарських товаровиробників здійснюється в поєднанні загальноприйнятого порядку надання кредитів зі спеціальним режимом кредитування. Для надання та обліку коротко-, середньо- та довгострокових банківських кредитів, наданих у режимі спеціального кредитування, банки відкривають окремі кредитні рахунки або спеціальні кредитні лінії. Режим спеціального кредитування передбачає за рахунок державного бюджету України компенсацію ставки за кредитами у розмірі передбачених відсотків облікової ставки, встановленої Національним банком України.

Для обліку кредитних операцій використовують такі рахунки: 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики». По відношенню до балансу ці рахунки пасивні: по кредиту відображають одержання кредитів та інших позикових коштів, по дебету – їх погашення.

Середньострокові і довгострокові кредити видаються на придбання основних засобів, будівництво, розширення і реконструкцію об'єктів та інші заходи капітального характеру. Підставою для прийняття рішення керівником банку про надання довгострокового кредиту є заява-зобов'язання підприємства на суму необхідного кредиту, розрахунок окупності витрат на об'єкт кредитування, титульні списки і договір підряду.

На суми одержаних довгострокових кредитів господарствам видають строкові зобов'язання і зведені зобов'язання. В зобов'язаннях вказуються строки погашення кредиту в наступному році (строкові) і на весь період (зведені).

Середньострокові та довгострокові кредити видають шляхом оплати платіжних вимог-доручень, платіжних доручень, виставлення акредитивів і одержання лімітованих чекових книжок, а також шляхом зарахування позики на рахунок коштів.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків й іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточними зобов'язаннями, здійснюють на рахунку 50 «Довгострокові позики». На цьому рахунку відкривають субрахунки по обліку довгострокових кредитів банку і відстрочених довгострокових кредитів банку в національній та іноземній валюті (субрахунки 501–504), а також по обліку інших залучених позикових коштів (субрахунки 505–506).

За кредитом рахунка 50 відображають суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених) в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – оплата капітальних інвестицій за рахунок довгострокових позик; 30, 31, 33 – зарахування сум позик на рахунки коштів; 60 – переоформлення відстрочених короткострокових позик на довгострокову; 63, 68 – погашення заборгованості перед постачальниками, підрядниками та іншими кредитора-

ми за рахунок довгострокових позик; 64, 65 – оплата податків, платежів і зборів до бюджету та страховим органам; 91, 92, 93, 94 – оплата за рахунок довгострокових позик загальновиробничих, адміністративних та інших витрат та ін.

За дебетом рахунка 50 відображають погашення заборгованості за довгостроковими позиками та переведення до поточної заборгованості в кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31, 33 – погашення довгострокової позики готівкою, перерахуванням коштів з рахунків банків та за рахунок інших коштів; 50 – переоформлення довгострокових позик на відстрочені довгострокові позики; 61 – переведення довгострокових позик у поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями при настанні строку погашення протягом 12 місяців з дати балансу; 71, 73, 74 – зарахування в доходи списані позики та ін.

На рахунку 60 «Короткострокові позики» здійснюють облік розрахунків в національній та іноземній валюті за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув (відстрочені і прострочені).

За кредитом рахунка 60 обліковують суми одержаних короткострокових позик в кореспонденції з дебетом рахунків: 30, 31 – зарахування сум на рахунки коштів; 35 – проведення поточних фінансових інвестицій за рахунок короткострокових позик; 37 – перерахування авансів постачальникам і підрядникам; 63, 68 – оплата рахунків постачальників, інших кредиторів; 64, 65 – оплата податків, платежів і зборів; 91, 92, 93, 94 – оплата загальновиробничих, адміністративних та інших витрат за рахунок короткострокових позик та ін. Бухгалтерські записи роблять на підставі виписок банку з доданими до них виправдними документами.

За дебетом рахунка 60 відображають погашення позик та переведення їх до довгострокових зобов'язань в разі відстрочення кредитів (позик) у кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31, 33 – погашення короткострокових позик з рахунків коштів; 34 – погашення короткострокової позики векселем одержаним; 50 – переоформлення короткострокової позики на довгострокову; 60 – переоформлення ко-

роткострокової позики на відстрочену чи прострочену; 71, 73 – зарахування в доходи списані короткострокові позики та ін. Погашення заборгованості по короткострокових позиках здійснюють на основі строкових зобов'язань.

За користування кредитом банк нараховує проценти (відсотки) по встановлених ставках. Нараховані відсотки за позиками банку відображають на дебеті рахунка 95 «Фінансові витрати» і кредиті рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями». Суми цих відсотків щомісячно знімаються банком з поточного рахунка підприємства: дебет рахунка 68, кредит рахунка 31.

Аналітичний облік короткострокових, середньострокових і довгострокових позик ведуть за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

Облік господарських операцій, що відображаються на рахунках 50 «Довгострокові позики» і 60 «Короткострокові позики», здійснюють у Журналі 2 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 2 сг. та аналітичних даних до рахунків 50, 60) та Головній книзі. Підставою для запису господарських операцій протягом місяця у цей регістр є виписки банку з позикового рахунка і додані до них первинні та інші документи, що засвідчують рух залучених позикових коштів.

Загальна схема обліку кредитних операцій підприємства наведена на рисунку 24.

### 11.2. Облік довгострокових і поточних векселів виданих

**Облік довгострокових векселів виданих.** На рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» ведуть облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена векселями та не є поточним зобов'язанням. На рахунку 51 окремо обліковують видані векселі в національній та іноземній валюті за відповідними субрахунками.

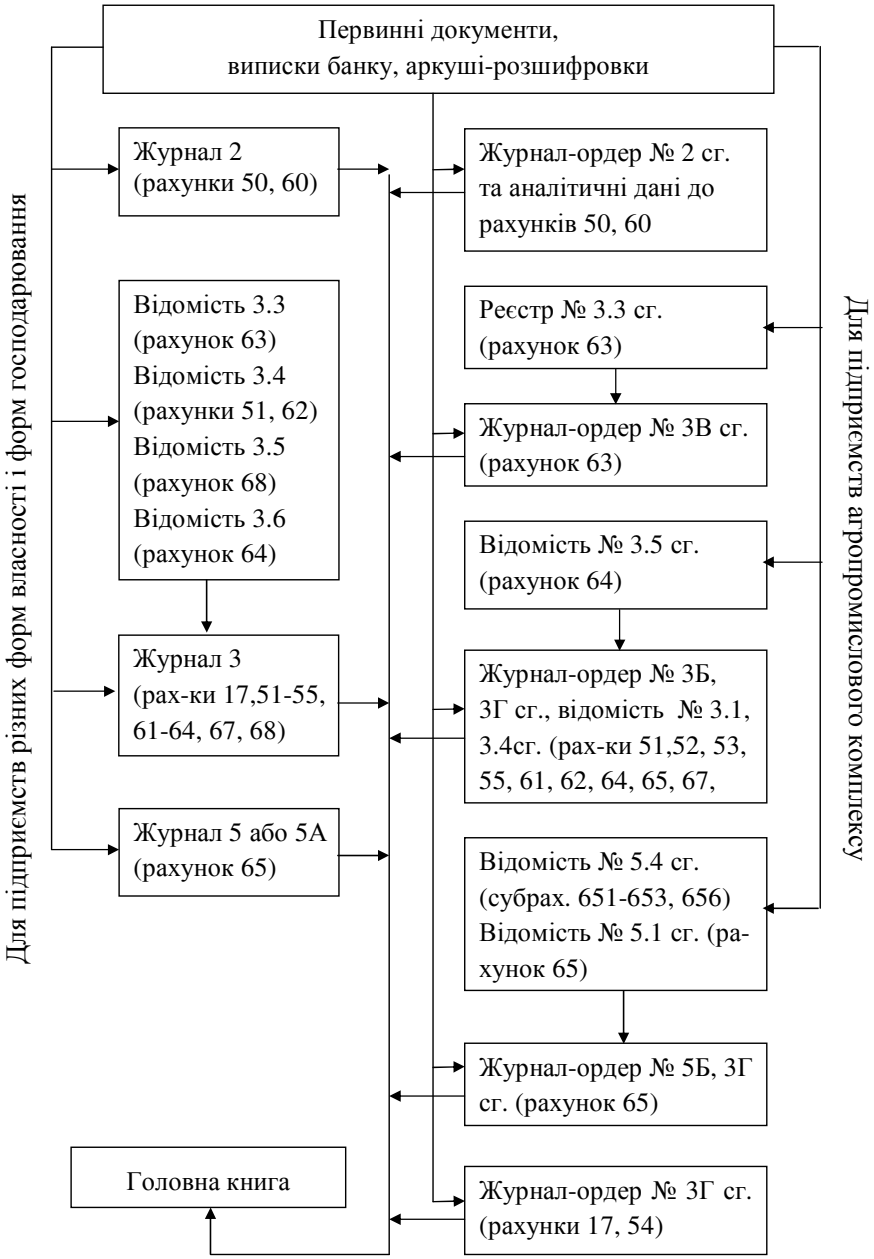



***Рис. 24. Схема обліку довгострокових і поточних зобов'язань***

За кредитом рахунка 51 відображають видачу векселів в забезпечення кредиторської заборгованості за одержані матеріальні цінності, роботи і послуги та за іншими операціями в кореспонденції з дебетом рахунків: 63 – видача довгострокових векселів постачальникам і підрядникам в погашення заборгованості за одержані матеріальні цінності, роботи і послуги; 64 – видача векселів в погашення заборгованості перед бюджетом; 65 – видача векселів в погашення заборгованості перед органами страхування; 94 – відображення курсової різниці за векселями в іноземній валюті та ін.

За дебетом рахунка 51 обліковують погашення кредиторської заборгованості, забезпеченої виданим векселем в кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31 – погашення заборгованості власними коштами; 50, 60 – погашення заборгованості за рахунок позик банку; 61 – переоформлення виданого довгострокового векселя на поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями при настанні строку погашення протягом 12 місяців з дати балансу та ін.

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем.

Облік операцій за рахунком 51 «Довгострокові векселі видані» ведуть у Журналі 3 та Відомості 3.4 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Б сг. та Відомості № 3.1). Кредитові обороти Журналу 3 (Журналу-ордера № 3Б сг.) в кінці місяця переносять у Головну книгу.

**Облік виданих короткострокових векселів.** Облік виданих короткострокових векселів ведуть на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані». На цьому рахунку обліковують розрахунки за заборгованістю перед постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за одержані сировину, матеріали, товари, роботи, послуги та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі терміном не більше дванадцяти місяців.

За кредитом рахунка 62 «Короткострокові векселі видані» відображають видачу векселів в кореспонденції з дебетом рахунків: 63, 68 – видача короткострокових векселів постачальникам та іншим кредиторам; 64 – видача векселів на суму заборгованості за податками й пла-

тежами; 65 – видача векселів на суму заборгованості за зборами і внесками на соціальні заходи та ін.

За дебетом рахунка 62 «Короткострокові векселі видані» відображають погашення та списання заборгованості в кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31 – оплата векселів готівкою та через банк; 50, 60 – оплата векселів за рахунок одержаних позик банку; 71 – списання заборгованості за векселями та ін.

Аналітичний облік короткострокових векселів виданих ведуть за кожним виданим векселем та за строками їх погашення.

Облік операцій за рахунком 62 ведуть у Журналі 3 та Відомості 3.4 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Б сг. та Відомості № 3.1 сг.) і Головній книзі.

Загальна схема обліку довгострокових і короткострокових векселів виданих наведена на рисунку 24 (стор. 264).

### 11.3. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями та з оренди

**Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями.** Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу. На субрахунках, відкритих до рахунка 52 обліковують:

– на субрахунку 521 «Зобов'язання за облігаціями» – за кредитом обліковують боргові зобов'язання за номінальною вартістю облігацій, за дебетом – погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій;

– на субрахунку 522 «Премія за випущеними облігаціями» – за кредитом відображають нараховані премії за випущеними облігаціями, за дебетом – погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями;

– на субрахунку 523 «Дисконт за випущеними облігаціями» – за дебетом обліковують нараховані суми дисконту, за кредитом – списання нарахованих сум.

Розглянемо систему бухгалтерських записів за операціями з обліку облігацій.

***Приклад 1.*** Підприємство випустило облігації з премією на строк більше одного року: номінальна вартість – 30000 грн., премія за облігаціями – 8000 грн., відсотки за облігаціями – 1400 грн., сума амортизації премії – 700 грн. На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені:

1. Випущено облігації з премією, кошти від реалізації надійшли на поточний рахунок в банку

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 31* | *38000 грн.* |
| *Кредит рахунка 521* | *30000 грн.* |
| *Кредит рахунка 522* | *8000 грн.* |

2. Нараховано за облігаціями суму відсотків та амортизації премії

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 95* | *1400 грн.* |
| *Дебет рахунка 522* | *700 грн.* |
| *Кредит рахунка 68* | *2100 грн.* |

3. Сплачено відсотки і суму амортизації премії

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 68* | *2100 грн.* |
| *Кредит рахунка 31* | *2100 грн.* |

***Приклад 2.*** Підприємство випустило облігації з дисконтом на строк більше одного року: номінальна вартість – 28000 грн., дисконт за облігаціями – 3700 грн., сума відсотків за облігаціями – 800 грн., сума амортизації дисконту – 870 грн. На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені:

1. Випущено облігації з дисконтом, кошти від реалізації надійшли на поточний рахунок

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 31* | *24300 грн.* |
| *Дебет рахунка 523* | *3700 грн.* |
| *Кредит рахунка 521* | *28000 грн.* |

2. Нараховано за випущеними облігаціями суму відсотків та амортизації дисконту

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 95* | *1670 грн.* |
| *Кредит рахунка 68* | *800 грн.* |
| *Кредит рахунка 523* | *870 грн.* |

3. Сплачено відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 68* | *800 грн.* |
| *Кредит рахунка 31* | *800 грн.* |

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведуть за їх видами та термінами погашення.

Облік за рахунком 52 ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Г сг. та Відомості № 3.4 сг.) та Головній книзі.

**Облік довгострокової заборгованості з оренди.** Для обліку розрахунків з орендодавцем за необоротні активи, прийняті на умовах довгострокової оренди, орендар використовує рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди».

За кредитом рахунка 53 обліковують нараховану заборгованість перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди в кореспонденції з дебетом рахунків: 10, 11, 12 – прийняті об'єкти у фінансову оренду; 95 – нарахована орендна плата за орендовані необоротні активи та ін.

За дебетом рахунка 53 відображають погашення (списання) заборгованості, переведення до короткострокових зобов'язань в кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31 – погашення заборгованості власними коштами; 50, 60 – погашено заборгованість за рахунок позик банку; 61 – переоформлено довгострокові зобов'язання з оренди на поточну заборгованість; 74 – списання заборгованості з фінансової оренди та ін.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань з оренди у орендаря ведуть за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

Облік за рахунком 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Г сг.) та Головній книзі.

Загальна схема обліку довгострокових зобов'язань за облігаціями та з оренди наведена на рисунку 24 (стор. 264).

### 11.4. Облік інших довгострокових зобов'язань

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням та які не відображаються на решті рахунків класу 5 «Довгострокові зобов'язання», призначений рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання». Зокрема, на цьому рахунку відображається відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі тощо.

За кредитом рахунка 55 відображають збільшення довгострокових зобов'язань в кореспонденції з дебетом рахунків: 30, 31 – отримання фінансової допомоги (на зворотній основі); 50, 60 – переоформлення позик на інші довгострокові зобов'язання; 63, 68 – переоформлення заборгованості перед постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами на інші довгострокові зобов'язання 64, 65 – відображення відстроченої заборгованості з податків, зборів (обов'язкових платежів) згідно законодавства.

За дебетом рахунка 55 відображають погашення довгострокових зобов'язань, переведення до короткострокових, списання тощо в кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31 – погашення заборгованості з фінансової допомоги (на зворотній основі); 61 – переоформлення інших довгострокових зобов'язань на поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; 74 – списання відстроченої заборгованості за рішенням уряду.

Аналітичний облік інших довгострокових зобов'язань ведуть за кожним кредитором та видами залучених коштів.

Облік операцій на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» здійснюють у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Г сг.) та Головній книзі.

Загальна схема обліку інших довгострокових зобов'язань наведена на рисунку 24 (стор. 264).

## 11.5. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Як відомо, довгострокові зобов'язання обліковують на рахунках класу 5 «Довгострокові зобов'язання». Суми довгострокових зобов'язань, які підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, переоформляють у поточну заборгованість. Для цього використовують рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», в межах якого відкривають субрахунки по зобов'язаннях в національній й іноземній валюті.

За кредитом рахунка 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображають ту частину довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу в кореспонденції з дебетом рахунків 50, 51, 52, 53, 55.

За дебетом рахунка 61 відображають погашення такої заборгованості, її списання в кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31 – погашення заборгованості власними коштами; 50, 60 – погашення заборгованості за рахунок позик банку; 62 – видача короткострокового векселя на суму поточної заборгованості; 71 – списання поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Аналітичний облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями ведуть за кредиторами та видами заборгованості.

Облік операцій на рахунку 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Г сг.) та Головній книзі.

Загальна схема обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями наведена на рисунку 24 (стор. 264).

## 11.6. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги використовують рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Окремо відкривають субрахунки по розрахунках з вітчизняними і іноземними постачальниками та розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи.

За кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» на основі рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, актів на приймання виконаних робіт, платіжних вимог-доручень, приймальних квитанцій та інших документів відображають в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – вартість капітального будівництва, придбання основних засобів та інших капітальних інвестицій; 20, 21, 22, 26, 27, 28 – вартість фактично одержаних товарно-матеріальних цінностей; 23, 91, 92, 93, 94 – вартість послуг і робіт, виконаних іншими підприємствами для основного, допоміжних та інших виробництв та ін.

За дебетом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» обліковують оплату рахунків постачальників і підрядників в кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31 – при оплаті рахунків за рахунок власних коштів; 50, 60 – при оплаті рахунків за рахунок кредитів банку; 62 – при видачі векселів постачальникам; 71, 74 – при списанні кредиторської заборгованості строк позовної давності якої минув.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

Для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками використовують Журнал 3 та Відомість 3.3 (сільськогосподарські підприємства – Реєстр № 3.3 сг., Журнал-ордер № 3В сг.) і Головну книгу.

Загальна схема обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками наведена на рисунку 24 (стор. 264).

## 11.7. Облік розрахунків за податками й платежами

**Облік розрахунків за податками й платежами.** Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються у дохід бюджету, призначений рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». До рахунка 64 відкривають субрахунки, на яких обліковують:

– на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» – податки, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки);

– на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» – розрахунки за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням»;

– на субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» – суму 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» – суму податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведуть за їх видами.

За кредитом рахунка 64 відображають нараховані податки й платежі в бюджет в кореспонденції з дебетом рахунків: 23, 91, 92, 93 – нарахування платежів, що включаються в затрати підприємства; 70, 71, 74 – нарахування податку на додану вартість, акцизного збору; 66 – утримання податку на доходи фізичних осіб; 94 – нарахування фінансових санкцій; 98 – нарахування податку на прибуток та ін.

За дебетом рахунка 64 відображають належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплату, списання тощо в кореспонденції з креди-

том рахунків: 31 – оплата податків шляхом перерахування коштів з рахунків банку; 50, 60 – погашення заборгованості по податках і платежах за рахунок позик банку; 54 – відстрочення податкової заборгованості перед бюджетом; 62 – видача короткострокового векселя на суму податку; 64 – реструктуризація заборгованості за податками; відображення податкових зобов'язань при попередній оплаті покупців; 74 – списання заборгованості по податках й платежах та ін.

Відповідно до статті 209 розділу V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України сільськогосподарське підприємство може обрати спеціальний режим оподаткування. Сума нарахованого податку на вартість поставлених підприємством сільськогосподарських товарів/послуг не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в його розпорядженні для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей. Зазначені суми податку на додану вартість акумулюються сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України.

Сільськогосподарські підприємства за певних умов сплачують в бюджет фіксований сільськогосподарський податок, визначені статтями 301-309 глави 2. Фіксований сільськогосподарський податок Податкового кодексу України. Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ). При нарахуванні такого податку дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 64. Перерахування коштів в оплату податку відображають по дебету рахунка 64 і кредиту рахунка 31.

Для обліку розрахунків за податками й платежами використовують Журнал 3 та Відомість 3.6 (сільськогосподарські підприємства – Журнал-ордер № 3Г сг. та Відомість № 3.5 сг.) і Головну книгу.

**Облік відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань.** Облік відстрочених податкових активів і від-

строчених податкових зобов'язань регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

Відповідно до цього Положення **відстрочений податковий актив** – це сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

- тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність (виникнення) і зменшення відстрочених податкових активів призначений рахунок 17 «Відстрочені податкові активи». За дебетом цього рахунка відображають суму перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, за кредитом – зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді.

**Відстроченим податковим зобов'язанням** є сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Для обліку й узагальнення інформації про відстрочені податкові зобов'язання використовують рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». За кредитом цього рахунка відображають суму податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових податкових різниць, за дебетом – зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань.

Як відомо, за даними бухгалтерського обліку визначають суму прибутку, яка відображається у формі 2 «Звіт про фінансові результати», а за даними податкового обліку – оподатковуваний прибуток. Ці суми не завжди співпадають між собою і тому виникає тимчасова податкова різниця:

– що підлягає вирахуванню – коли прибуток за даними бухгалтерського обліку менший за оподатковуваний прибуток. Добуток тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим активом.

Наприклад, за даними бухгалтерського обліку прибуток становить 10000 грн., а за даними податкового обліку – 12000 грн. При оподаткуванні прибутку за ставкою 18 відсотків податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку складе 1800 грн. (10000 × 0,18), за даними податкового обліку – 2160 грн. (12000 × 0,18). Сума відстроченого податкового активу буде становити 360 грн. (2160 – 1800). На рахунках бухгалтерського обліку будуть зроблені такі записи:

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 17* | *360 грн.* |
| *Дебет рахунка 98* | *1800 грн.* |
| *Кредит рахунка 64* | *2160 грн.* |

– що підлягає оподаткуванню – коли прибуток за даними бухгалтерського обліку більший за оподатковуваний прибуток. Добуток тимчасової податкової різниці, що підлягає оподаткуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим зобов'язанням.

Наприклад, на підприємстві балансовий прибуток за звітний період складає 50000 грн., а оподатковуваний прибуток – 45000 грн. При оподаткуванні прибутку за ставкою 18 відсотків податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку складе 9000 грн. (50000 × 0,18), за даними податкового обліку – 8100 грн. (45000 × 0,18). Різниця в 900 грн. (9000 – 8100) буде погашатись у наступному звітному періоді, її суму необхідно віднести на рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». У нашому прикладі на рахунках бухгалтерського обліку будуть зроблені наступні записи:

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 98* | *9000 грн.* |
| *Кредит рахунка 64* | *8100 грн.* |
| *Кредит рахунка 54* | *900 грн.* |

При настанні строків погашення відстрочених податкових зобов'язань їх зараховують до поточної заборгованості перед бюджетом: дебет рахунка 54, кредит рахунка 64.

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання відображаються в балансі окремими статтями необоротних активів і довгострокових зобов'язань.

Облік відстрочених податкових активів і зобов'язань за рахунками 17 і 54 ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Г сг.) та Головній книзі.

Загальна схема обліку розрахунків за податками й платежами наведена на рисунку 24 (стор. 264).

### 11.8. Облік інших поточних зобов'язань

**Облік розрахунків за страхуванням.** Для обліку розрахунків за відрахуванням на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та іншими розрахунками за страхуванням використовують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» до якого відкривають відповідні субрахунки.

За кредитом рахунка 65 обліковують нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти в кореспонденції з дебетом рахунків: 15, 23, 24, 91, 92, 93, 94 та ін., – відрахування на соціальне страхування, страхування майна; 31 – отримання коштів на рахунки банку від органів страхування, в тому числі страхових відшкодувань за повністю або частково загиблі посіви, молодняк тварин, інші товарно-матеріальні цінності; 47 – відрахування від забезпечень виплат відпусток; 66 – утримання із заробітної плати працівників сум єдиного соціального внеску, на індивідуальне страхування; 82 – відрахування на соціальні заходи на підприємствах, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та ін.

За дебетом рахунка 65 обліковують погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві в кореспонденції з кредитом рахунків: 30 – видача з каси допомоги за соціальним стра-

хуванням, видача працівникам страхових сум за договорами страхування; 31 – перерахування коштів органам страхування з рахунків банку; 50, 60 – оплата заборгованості перед органами страхування за рахунок позик; 62 – видача векселів на суму заборгованості перед органами соціального страхування; 66 – нарахування сум по тимчасовій непрацездатності; 74 – списання заборгованості за соціальним страхуванням та ін.

Аналітичний облік розрахунків за страхуванням ведуть за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування.

Облік розрахунків за страхуванням здійснюють у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Г сг., Журналі-ордері № 5Б сг. та Відомостях № 5.1 сг., 5.4 сг.) та Головній книзі.

**Облік розрахунків з учасниками.** Для обліку розрахунків з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо) використовують рахунок 67 «Розрахунки з учасниками».

За кредитом рахунка 67 «Розрахунки з учасниками» відображають збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства в кореспонденції з дебетом рахунків: 40 – зменшення номінальної вартості акцій за рішенням зборів акціонерів; зменшення пайового капіталу учасників (при виході із членів товариства); 44 – нарахування дивідендів та ін.

За дебетом рахунка 67 «Розрахунки з учасниками» обліковують зменшення (погашення) заборгованості перед учасниками і засновниками, в тому числі реінвестування доходів у кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31 – виплата дивідендів учасникам готівкою та через банк; 40 – проведено реінвестування доходів у збільшення часток в капіталі; 46 – проведено внески до статутного капіталу за рахунок нарахованих дивідендів; 64, 65 – нарахування податків з доходу (дивідендів); 70, 71, 74 – видача дивідендів продукцією, іншими активами та ін.

Аналітичний облік розрахунків з учасниками ведуть за кожним засновником та учасником та за видами виплат.

Облік розрахунків з учасниками ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Г сг., Відомості № 3.4 сг.) та Головній книзі.

**Облік розрахунків за іншими операціями.** Для обліку розрахунків за іншими операціями, що не можуть бути відображені на рахунках 63-67, призначений рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями». Тут обліковують розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу, розрахунки за одержаними авансами, внутрішні та внутрішньогосподарські розрахунки, розрахунки за нарахованими відсотками та розрахунки з іншими кредиторами. Для цього передбачені відповідні субрахунки.

За кредитом рахунка 68 відображають збільшення кредиторської заборгованості (зобов'язань) в кореспонденції з дебетом рахунків: 20, 21 – прийнято від населення виробничі запаси і тварин для реалізації; 30, 31 – одержано аванс на поставку товарно-матеріальних цінностей; 66 – утримано із заробітної плати аліменти; 23, 91, 92, 93, 94 – прийнято послуги дочірніх і асоційованих підприємств; 95 – нараховано відсотки за користування кредитами банку та ін.

За дебетом рахунка 68 відображають зменшення (погашення) кредиторської заборгованості в кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31 – погашено кредиторську заборгованість за рахунок власних коштів; 50, 60 – погашено кредиторську заборгованість за рахунок позик банку; 70, 71, 74 – реалізовано дочірним підприємствам продукцію, інші оборотні і необоротні активи та ін.

Аналітичний облік розрахунків за іншими операціями ведуть окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.

Облік за рахунком 68 «Розрахунки за іншими операціями» ведуть у Журналі 3 та Відомості 3.5 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Г сг., та Відомості № 3.4 сг.) і Головній книзі.

Загальна схема обліку розрахункових операцій наведена на рисунку 24 (стор. 264).

## Запитання для самоконтролю

*1. Як ведуть облік кредитів банку та інших позикових коштів?*
*2. Як ведуть облік довгострокових і поточних векселів виданих?*
*3. Як ведуть облік довгострокових зобов'язань за облігаціями?*
*4. Як ведуть облік довгострокових зобов'язань з оренди?*
*5. Як ведуть облік інших довгострокових зобов'язань?*
*6. Як ведуть облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями?*
*7. Як ведуть облік розрахунків з постачальниками і підрядниками?*
*8. Як ведуть облік розрахунків за податками й платежами?*
*9. Як ведуть облік інших поточних зобов'язань?*

## Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань

**1. Видано векселі постачальнику для розрахунку за бензин А-80:**
а) Дебет 62 Кредит 63
б) Дебет 63 Кредит 62
в) Дебет 62 Кредит 31
г) Дебет 63 Кредит 31
д) Дебет 34 Кредит 62

**2. Прийнято вартість будівельних робіт, виконаних підрядником:**
а) Дебет 15 Кредит 15
б) Дебет 15 Кредит 31
в) Дебет 63 Кредит 15
г) Дебет 63 Кредит 20
д) Дебет 15 Кредит 63

**3. Погашено заборгованість перед постачальником за рахунок одержаної короткострокової позики:**
а) Дебет 63 Кредит 60
б) Дебет 63 Кредит 50
в) Дебет 60 Кредит 63
г) Дебет 31 Кредит 60
д) Дебет 63 Кредит 63

**4. Нараховано податок на додану вартість по реалізованих товарах:**
а) Дебет 28 Кредит 64
б) Дебет 64 Кредит 28

в) Дебет 70 Кредит 64
г) Дебет 64 Кредит 70
д) Дебет 90 Кредит 65

**5. Виплачено дивіденди учасникам, які не є працівниками підприємства:**

а) Дебет 66 Кредит 67
б) Дебет 67 Кредит 30
в) Дебет 66 Кредит 30
г) Дебет 67 Кредит 66
д) Дебет 44 Кредит 67

**6. Виплачено дивіденди учасникам, які є працівниками підприємства:**

а) Дебет 67 Кредит 30
б) Дебет 67 Кредит 66
в) Дебет 66 Кредит 67
г) Дебет 66 Кредит 30
д) Дебет 67 Кредит 44

**7. Зараховано короткострокову позику на поточний рахунок:**

а) Дебет 60 Кредит 31
б) Дебет 31 Кредит 60
в) Дебет 60 Кредит 30
г) Дебет 30 Кредит 31
д) Дебет 31 Кредит 50

**8. З поточного рахунку в банку повернуто довгострокову позику:**

а) Дебет 31 Кредит 50
б) Дебет 31 Кредит 60
в) Дебет 50 Кредит 31
г) Дебет 50 Кредит 30
д) Дебет 60 Кредит 50

**9. Переоформлено короткострокову позику в довгострокову:**

а) Дебет 30 Кредит 50
б) Дебет 50 Кредит 60
в) Дебет 50 Кредит 30
г) Дебет 60 Кредит 50
д) Дебет 30 Кредит 60

**10. Відображено поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями:**

а) Дебет 30 Кредит 61
б) Дебет 61 Кредит 60
в) Дебет 61 Кредит 30
г) Дебет 50 Кредит 61
д) Дебет 60 Кредит 61

**11. Нараховано акцизний збір по реалізованих товарах:**

а) Дебет 30 Кредит 64
б) Дебет 66 Кредит 64
в) Дебет 64 Кредит 28
г) Дебет 70 Кредит 64
д) Дебет 64 Кредит 70

**12. Перераховано з поточного рахунку заборгованість кредиторам:**

а) Дебет 30 Кредит 31
б) Дебет 68 Кредит 31
в) Дебет 31 Кредит 68
г) Дебет 31 Кредит 37
д) Дебет 36 Кредит 31

**13. За рахунок одержаної короткострокової позики погашено заборгованість перед Пенсійним фондом:**

а) Дебет 65 Кредит 31
б) Дебет 68 Кредит 31
в) Дебет 31 Кредит 65
г) Дебет 65 Кредит 60
д) Дебет 60 Кредит 31

**14. Видано довгостроковий вексель постачальнику:**

а) Дебет 63 Кредит 31
б) Дебет 68 Кредит 31
в) Дебет 51 Кредит 63
г) Дебет 63 Кредит 51
д) Дебет 60 Кредит 51

**15. Погашено кредиторську заборгованість, забезпечену довгостроковим векселем, власними коштами:**

а) Дебет 63 Кредит 51
б) Дебет 68 Кредит 31

в) Дебет 51 Кредит 31
г) Дебет 63 Кредит 51
д) Дебет 60 Кредит 51

**16. Видано короткострокові векселі на суму заборгованості за податками і платежами:**

а) Дебет 62 Кредит 51
б) Дебет 62 Кредит 60
в) Дебет 62 Кредит 31
г) Дебет 64 Кредит 62
д) Дебет 62 Кредит 64

**17. Оплачено виданий короткостроковий вексель готівкою:**

а) Дебет 62 Кредит 30
б) Дебет 62 Кредит 31
в) Дебет 30 Кредит 62
г) Дебет 31 Кредит 62
д) Дебет 62 Кредит 64

**18. Придбано основні засоби у фінансову оренду:**

а) Дебет 53 Кредит 10
б) Дебет 18 Кредит 10
в) Дебет 10 Кредит 18
г) Дебет 18 Кредит 53
д) Дебет 10 Кредит 53

**19. Одержано аванс від замовників послуг, які будуть виконані:**

а) Дебет 68 Кредит 31
б) Дебет 68 Кредит 37
в) Дебет 31 Кредит 68
г) Дебет 37 Кредит 31
д) Дебет 37 Кредит 68

**20. Нараховані відсотки за операційну оренду у орендаря:**

а) Дебет 95 Кредит 37
б) Дебет 18 Кредит 68
в) Дебет 10 Кредит 68
г) Дебет 95 Кредит 68
д) Дебет 10 Кредит 37

# РОЗДІЛ 12. ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ

## 12.1. Завдання обліку праці і розрахунків по її оплаті

Праця являє собою процес цілеспрямованої діяльності людини і є важливим елементом виробничого процесу. Тому чітка організація обліку праці та її оплати має важливе значення.

Питання праці та її оплати регламентуються Законами України «Про оплату праці», «Про колективні договори та угоди», Кодексом законів про працю, іншими нормативними документами.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» під заробітною платою розуміють винагороду, обчислену, зазвичай, в грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики.

Усі витрати на оплату праці поділяються на три групи:

1. Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці, (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Основна заробітна плата існує у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

2. Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Додаткова заробітна плата включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

3. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні й інші виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або виходять за межі їх норм.

Розрізняють дві форми оплати праці: відрядну і погодинну. За відрядною оплатою праці заробіток працівника залежить від кількості виробленої продукції (виконаної роботи) і відрядної розцінки. За погодинною формою оплати заробіток працівника залежить від погодинної тарифної ставки і фактично відпрацьованого часу.

У фермерських господарствах оплата праці здійснюється відповідно до Закону України «Про фермерське господарство». Прибуток (дохід) фермерського господарства визначається як різниця між доходами і витратами, включаючи податки і інші збори та платежі. Дохід, що залишається в розпорядженні фермера, використовується на розширення виробництва і особисте споживання (винагорода за працю у вигляді заробітної плати).

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці включаються до складу елемента «Витрати на оплату праці».

Перед бухгалтерським обліком праці та її оплати стоять такі завдання: своєчасний і точний облік обсягу і якості виконаних робіт, виходу продукції і використання робочого часу; контроль за правильністю використання встановлених норм і розцінок для нарахування оплати праці; правильний і обґрунтований розподіл затрат праці і її оплати на виробництво продукції по структурних підрозділах і облікових об'єктах; своєчасне проведення розрахунків по оплаті праці; своєчасний розрахунок з фінансовими органами по платежах в бюджет, а також з органами страхування; своєчасне складання і представлення звітності по праці та її оплаті.

## 12.2. Первинний облік праці та її оплати

На кожному підприємстві ведуть облік особового складу працівників у типових формах первинного обліку, затверджених Держкомстатом України.

Під час оформлення на роботу між працівником і підприємством (роботодавцем) укладається трудовий договір (контракт). Зарахування на роботу оформляється «Наказом (розпорядженням) про прийняття на роботу». На звільнення з роботи в результаті припинення трудового договору (контракту) видається «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)». На всіх працівників заводяться трудові книжки, які зберігаються за основним місцем роботи.

На кожному підприємстві незалежно від режиму роботи має бути організований табельний облік робочого часу. Для цього використовують «Табель обліку використання робочого часу», у якому зазначають вихід працівників на роботу і відпрацьований час.

Обсяги виконаних робіт фіксуються в різних документах: облікових листках, нарядах, рапортах та інших облікових документах.

Для обліку робіт, виконаних тракторами (крім транспортних робіт), самохідними машинами і комбайнами застосовують «Обліковий листок тракториста-машиніста». Виконані транспортні роботи тракторами оформляють «Дорожнім листком трактора».

Для обліку праці та її оплати на ручних роботах в рослинництві використовують «Обліковий листок праці і виконаних робіт».

Для нарахування оплати праці тваринникам застосовують «Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва». Даний розрахунок складають на підставі первинних документів про вихід продукції тваринництва – відомостей обліку надою молока, актів настригу і приймання вовни, відомостей зважування тварин, актів на одержання приплоду тварин та ін.

Обсяг виконаних робіт, відпрацьований час і нарахований заробіток в будівництві, промислових, допоміжних та інших виробництвах оформляють «Нарядом на відрядну роботу».

Для обліку праці і оплати водіям вантажного автотранспорту використовують «Подорожній лист» (окремо для міжнародних перевезень і перевезень в межах України).

У строки, встановлені планом-графіком документообігу, оформлені первинні документи по обліку праці і виконаних робіт передають

в бухгалтерію підприємства. У бухгалтерії на основі представлених документів нараховують оплату праці, керуючись при цьому розробленим на підприємстві «Положенням про оплату праці».

Для підрахунку затрат праці і правильного розподілу фонду оплати по об'єктах виробництва, а також нарахування оплати праці працівникам підприємства дані первинних документів групують за двома напрямами: 1) по кожному працівнику для проведення розрахунку по заробітній платі; 2) по об'єктах витрат на виробництво.

Для визначення заробітку за платіжний період первинні документи групують в розрізі працівників і дані заносять в «Розрахунково-платіжні відомості» або в «Книгу обліку розрахунків по оплаті праці». В цих регістрах ведуть аналітичний облік розрахунків з кожним працівником.

Для нагромадження даних про оплату праці і включення її в витрати на виробництво, на основі первинних документів складають нагромаджувальні відомості, журнали та ін.: «Журнал обліку робіт і витрат», «Нагромаджувальну відомість роботи вантажного автотранспорту», «Нагромаджувальну відомість використання машинно-тракторного парку», «Журнал обліку витрат в ремонтній майстерні» та ін.

На основі первинних документів по обліку праці, нагромаджувальних відомостей та журналів щомісяця складається «Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку». Ця відомість є підставою для записів у Звіти про витрати та вихід продукції (робіт, послуг).

### 12.3. Облік розрахунків по оплаті праці

Облік розрахунків по оплаті праці ведуть на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» в розрізі субрахунків: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами». На кредиті рахунка відображають нараховану працівникам підприємства основну та додаткову заробітну плату, премії, допомогу за тимчасовою непрацездатністю, інші нара-

хування, а на дебеті – виплату заробітної плати, премії, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати персоналу.

Субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» по кредиту кореспондує з дебетом рахунків: 15 – нарахована оплата праці працівникам, зайнятих будівництвом, придбанням основних засобів та іншими капітальними роботами; 20, 21, 22, 25-28 – нарахована оплата праці за навантаження, розвантаження, доставку матеріальних цінностей; 23 – нарахована оплата праці працівникам основного, допоміжних та інших виробництв; 24 – нарахована оплата праці працівникам, зайнятих виправленням браку; 65 – нарахована допомога по тимчасовій непрацездатності; 47 – нарахована оплата праці за час відпусток, за стаж роботи; 81 – віднесена оплата праці на рахунок витрат за елементами (для підприємств, які використовують рахунки класу 8); 91, 92, 93, 94 – нарахована оплата праці загальновиробничому та адміністративному персоналу, працівникам збуту продукції та обслуговуючих виробництв і господарств та ін.

По дебету субрахунок 661 кореспондує з кредитом рахунків: 24 – утримана сума з винуватців браку; 30 – виплачена заробітна плата, премії, допомоги, відпускні та інші виплати; 31 – перерахована оплата праці на рахунки працівників в банк; 37 – сума стягнень з підзвітних осіб, стягнень за нестачу і псування цінностей, утримань квартплати та інших комунальних послуг; 40 – зарахована оплата праці у пайові внески; 64 – утримано податок на доходи фізичних осіб; 65 – утримано внески за соціальним страхуванням та ін.

Вартість виданих в рахунок оплати праці продуктів відображають по дебету субрахунка 661 і кредиту рахунка 70 (за цінами реалізації). Водночас видана продукція списується з рахунків 21, 26, 27 на дебет рахунка 90 – за фактичною собівартістю.

На субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» відображають рух депонованих сум оплати праці. Одержані з банку кошти на видачу оплати праці готівкою, але не виплачені у встановлений строк (протя-

гом 3-5 днів), повертають в банк: дебет рахунка 31, кредит рахунка 30. Водночас суми невиплаченої оплати праці відносять на рахунок депонентів таким записом: дебет субрахунка 661, кредит субрахунка 662. Виплату депонованих сум оформляють видатковими касовими ордерами і роблять такий бухгалтерський запис: дебет субрахунка 662 і кредит рахунка 30.

Для обліку розрахунків по субрахунку 662 використовують «Книгу обліку розрахунків з депонентами», записи в яку здійснюють на підставі реєстрів депонованої заробітної плати.

На субрахунку 663 обліковують розрахунки за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомогу по частковому безробіттю, допомогу по тимчасовій непрацездатності. Нараховану допомогу по тимчасовій непрацездатності оформляють по дебету рахунка 65 і кредиту субрахунка 663, а видачу допомоги – по дебету субрахунка 663 і кредиту рахунка 30.

Для зведеного обліку і контролю за використанням фонду оплати праці і складання встановленої звітності передбачена «Зведена відомість за розрахунками з робітниками та службовцями», яка складається на підставі підсумкових даних розрахунково-платіжних відомостей або книги обліку розрахунків по оплаті праці.

Синтетичний облік оплати праці ведуть у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 5Б сг.) та Головній книзі.

Загальна схема документообороту з обліку праці та її оплати наведена на рисунку 25.

## 12.4. Порядок нарахування оплати праці, відрахувань на соціальні заходи та утримань

Порядок нарахування оплати праці здійснюється відповідно до «Положення про оплату праці», розробленого на основі діючої тарифної системи, Закону України «Про оплату праці», інших законодавчих актів і нормативних документів.

Примітка: 1 – розподіл оплати праці по аналітичних (особових) рахунках працівників; 2 - розподіл оплати праці по об'єктах витрат на виробництво.

***Рис. 25. Загальна схема обліку оплати праці***

У Положенні за категоріями працюючих наводиться порядок нарахування заробітної плати за її видами, формами і системами.

На суму нарахованої оплати праці дебетують рахунки об'єктів витрат (споживачів) і кредитують рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Підприємства, яві використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», попередньо відносять суми нарахованої оплати на рахунок 81 «Витрати на оплату праці» з одночасним її списанням на об'єкти обліку витрат: дебет рахунків витрат (23, 91, 92, 93, 94 та ін.), кредит рахунка 81.

Одночасно з нарахованою оплатою праці проводяться відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та соціальні заходи. Ці нарахування проводяться у відсотках суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами.

На суму проведених відрахувань на соціальні заходи дебетують рахунки витрат і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (відповідні субрахунки).

Усі працівники підприємства мають право на щорічну оплачувану відпустку відповідно до чинного законодавства. Крім цього, працівнику може надаватись додаткова оплачувана чи неоплачувана відпустка (працівникам, що навчаються без відриву від виробництва, по догляду за дітьми тощо).

Заробітна плата за період відпустки нараховується у такому порядку. Спочатку розраховують середньомісячний заробіток шляхом ділення загальної суми заробітку за останніх 12 місяців, що передували місяцю виходу у відпустку, на 12 (або на 11 за перший рік роботи). Отриманий середньомісячний заробіток ділиться на середньомісячну кількість робочих днів протягом року і визначається середньоденний заробіток. Щоб визначити суму оплати праці за час відпустки, середньоденний заробіток перемножують на кількість робочих днів відпустки.

На суму нарахованих відпускних робиться бухгалтерський запис по дебету рахунків об'єктів обліку витрат та інших (23, 91 та ін.) і кредиту рахунка 66. При використанні рахунків класу 8 «Витрати за елементами» спочатку суми нарахованих відпускних відносять на дебет рахунка 81 «Витрати на оплату праці» з кредита рахунка 66 і одночасно списують на рахунки об'єктів обліку: дебет рахунка 23 та ін., кредит рахунка 81.

Сільськогосподарське виробництво має сезонний характер, тому з метою рівномірного включення витрат на оплату відпускних у ви-

трати виробництва, підприємство може попередньо створювати резерв відпусток: дебет рахунків витрат, кредит рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». При нарахуванні відпускних за рахунок резерву, дебетують рахунок 47 і кредитують рахунок 66.

Допомога за тимчасовою непрацездатністю, згідно чинного законодавства, виплачується застрахованим особам, залежно від страхового стажу. На суму нарахованої допомоги дебетують рахунок 65 і кредитують рахунок 66.

Працівникам підприємства можуть надаватись й інші види допомог, пов'язаних з народженням дитини, похованням застрахованої особи, з оздоровленням, санаторно-курортним лікуванням тощо.

Із суми нарахованої заробітної плати (доходу) проводяться утримання, передбачені чинним законодавством України (обов'язкові) та утримання з ініціативи підприємства.

До обов'язкових утримань відносять: податок на доходи фізичних осіб, утримання на соціальні заходи, утримання за виконавчими листами (аліменти та інші види утримань згідно з приписами судових органів) та ін.

На суму утриманого податку на доходи фізичних осіб дебетують рахунок 66 і кредитують рахунок 64. При перерахуванні податку у бюджет робиться запис: дебет рахунка 64, кредит рахунка 31.

Утримані суми із заробітної плати на соціальні заходи відображають по дебету рахунка 66 і кредиту рахунка 65. На суму утриманих аліментів дебетують рахунок 66 і кредитують рахунок 68.

Із заробітної плати утримуються також суми за заподіяну шкоду (крадіжки та псування цінностей), допущений брак у виробництві, своєчасно не повернуті в касу підзвітні суми та ін. Такі операції відображають по дебету рахунка 66 і кредиту рахунка 37.

У разі індивідуального страхування працівників за їх згодою із заробітної плати може утримуватись сума на індивідуальне страхування: дебет рахунка 66 і кредит рахунка 65, субрахунок 654 «За індивідуальним страхуванням».

### Запитання для самоконтролю

1. *Які завдання обліку праці і розрахунків по її оплаті?*
2. *Як ведуть первинний облік праці та її оплати?*
3. *Як ведуть облік розрахунків по оплаті праці*
4. *Який порядок нарахування оплати праці?*
5. *Який порядок обліку відрахувань на соціальні заходи?*
6. *Який порядок обліку утримань із заробітної плати?*

### Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань

**1. Нарахована оплата праці працівникам допоміжних виробництв:**

а) Дебет 66 Кредит 23
б) Дебет 66 Кредит 91
в) Дебет 66 Кредит 65
г) Дебет 23 Кредит 66
д) Дебет 30 Кредит 66

**2. Проведені нарахування на оплату праці працівників основного виробництва з соціального страхування згідно законодавства:**

а) Дебет 66 Кредит 23
б) Дебет 65 Кредит 91
в) Дебет 23 Кредит 65
г) Дебет 23 Кредит 66
д) Дебет 30 Кредит 65

**3. Утримано податок на доходи фізичних осіб:**

а) Дебет 66 Кредит 31
б) Дебет 66 Кредит 64
в) Дебет 66 Кредит 65
г) Дебет 64 Кредит 66
д) Дебет 64 Кредит 30

**4. Проведено відрахування на соціальні заходи від заробітної плати адмінуправлінського персоналу:**

а) Дебет 66 Кредит 65
б) Дебет 92 Кредит 65
в) Дебет 65 Кредит 66
г) Дебет 65 Кредит 23
д) Дебет 66 Кредит 23

**5. Застраховано сільськогосподарські посіви від вимерзання та інших негативних явищ природи:**

а) Дебет 23 Кредит 64
б) Дебет 23 Кредит 79
в) Дебет 79 Кредит 65
г) Дебет 23 Кредит 65
д) Дебет 65 Кредит 23

**6. Утримано із заробітної плати підзвітні суми, видані раніше на придбання матеріалів:**

а) Дебет 66 Кредит 37
б) Дебет 66 Кредит 20
в) Дебет 20 Кредит 37
г) Дебет 20 Кредит 66
д) Дебет 37 Кредит 20

**7. Де ведуть аналітичний облік розрахунків по оплаті праці?**

а) платіжна відомість.
б) наряд на відрядну роботу.
в) обліковий лист праці і виконаних робіт.
г) розрахунково-платіжна відомість.
д) табель обліку робочого часу.

**8. Нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності працівникам рослинництва:**

а) Дебет 23 Кредит 65
б) Дебет 65 Кредит 66
в) Дебет 65 Кредит 23
г) Дебет 23 Кредит 66
д) Дебет 65 Кредит 30

**9. Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим у житлово-комунальному господарстві:**

а) Дебет 66 Кредит 66
б) Дебет 66 Кредит 15
в) Дебет 94 Кредит 66
г) Дебет 66 Кредит 48
д) Дебет 15 Кредит 66

**10. Видано в рахунок оплати праці зерно по відпускних цінах:**

а) Дебет 90 Кредит 27
б) Дебет 66 Кредит 70
в) Дебет 27 Кредит 66
г) Дебет 27 Кредит 70
д) Дебет 90 Кредит 66

**11. Утримано із заробітної плати суми понесених збитків:**

а) Дебет 66 Кредит 37
б) Дебет 37 Кредит 66
в) Дебет 94 Кредит 37
г) Дебет 94 Кредит 66
д) Дебет 66 Кредит 94

**12. Нарахована заробітна плата адмінуправлінському персоналу:**

а) Дебет 66 Кредит 92
б) Дебет 91 Кредит 66
в) Дебет 92 Кредит 66
г) Дебет 66 Кредит 91
д) Дебет 91 Кредит 37

**13. Нарахована заробітна плата за час відпустки:**

а) Дебет 66 Кредит 92
б) Дебет 91 Кредит 23
в) Дебет 23 Кредит 66
г) Дебет 47 Кредит 66
д) Дебет 66 Кредит 47

**14. Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим виправленням браку:**

а) Дебет 66 Кредит 24
б) Дебет 24 Кредит 23
в) Дебет 24 Кредит 66
г) Дебет 47 Кредит 24
д) Дебет 24 Кредит 47

**15. Перераховано заробітну плату працівників на особові рахунки в банку:**

а) Дебет 66 Кредит 30
б) Дебет 31 Кредит 66
в) Дебет 66 Кредит 31

г) Дебет 31 Кредит 30
д) Дебет 41 Кредит 66

**16. Нарахована зарплата працівникам сільгосппродукцією:**

а) Дебет 66 Кредит 27
б) Дебет 66 Кредит 23
в) Дебет 27 Кредит 66
г) Дебет 23 Кредит 66
д) Дебет 23 Кредит 47

**17. Утримано з заробітної плати на індивідуальне страхування:**

а) Дебет 66 Кредит 23
б) Дебет 65 Кредит 23
в) Дебет 66 Кредит 65
г) Дебет 65 Кредит 66
д) Дебет 30 Кредит 65

**18. Віднесена нарахована оплата праці на рахунок витрат за елементами:**

а) Дебет 66 Кредит 23
б) Дебет 81 Кредит 23
в) Дебет 66 Кредит 65
г) Дебет 81 Кредит 66
д) Дебет 30 Кредит 81

**19. Списано нараховану оплату праці на затрати рослинництва з рахунку витрат за елементами:**

а) Дебет 66 Кредит 81
б) Дебет 81 Кредит 23
в) Дебет 66 Кредит 23
г) Дебет 23 Кредит 66
д) Дебет 23 Кредит 81

**20. Отримано кошти від органів соціального страхування на поточний рахунок**

а) Дебет 31 Кредит 23
б) Дебет 31 Кредит 65
в) Дебет 66 Кредит 65
г) Дебет 65 Кредит 31
д) Дебет 30 Кредит 65

# РОЗДІЛ 13. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

## 13.1. Загальні питання обліку витрат на виробництво

Організація обліку виробничих витрат залежить від того, до якого виробництва вони відносяться. В сільському господарстві виділяють такі види виробництв: основне, допоміжні, підсобні промислові, обслуговуючі.

До основного виробництва відносять головні галузі господарства, які дають товарну продукцію (рослинництво, тваринництво).

До допоміжних відносяться виробництва, які обслуговують основне виробництво (ремонтні майстерні, вантажний автотранспорт, жива тяглова сила, водопостачання, електропостачання, газопостачання та ін.).

Підсобні промислові виробництва організовують для переробки продукції основних галузей (млини, консервні заводи, сепараторні пункти) та виготовлення будівельних матеріалів, різних виробів промислового характеру (цегельні заводи, пилорами, цехи пластмасових виробів та ін.).

Обслуговуючі виробництва забезпечують побутові умови працівників. До них належать їдальні, буфети, житлово-комунальне господарство, дитячі дошкільні заклади, заклади культурно-побутового призначення.

Порядок формування виробничих витрат і включення їх у собівартість продукції (робіт, послуг) визначений Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Особливості бухгалтерського обліку формування витрат і калькулювання собівартості продукції в сільському господарстві України визначені «Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств», затверджених Міністерством аграрної політики та продовольства України.

Відповідно до цих нормативних документів до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу загальновиробничих витрат включаються: витрати на управління виробництвом; амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати.

Загальна схема обліку витрат виробництва і випуску готової продукції наведена на рисунку 26.

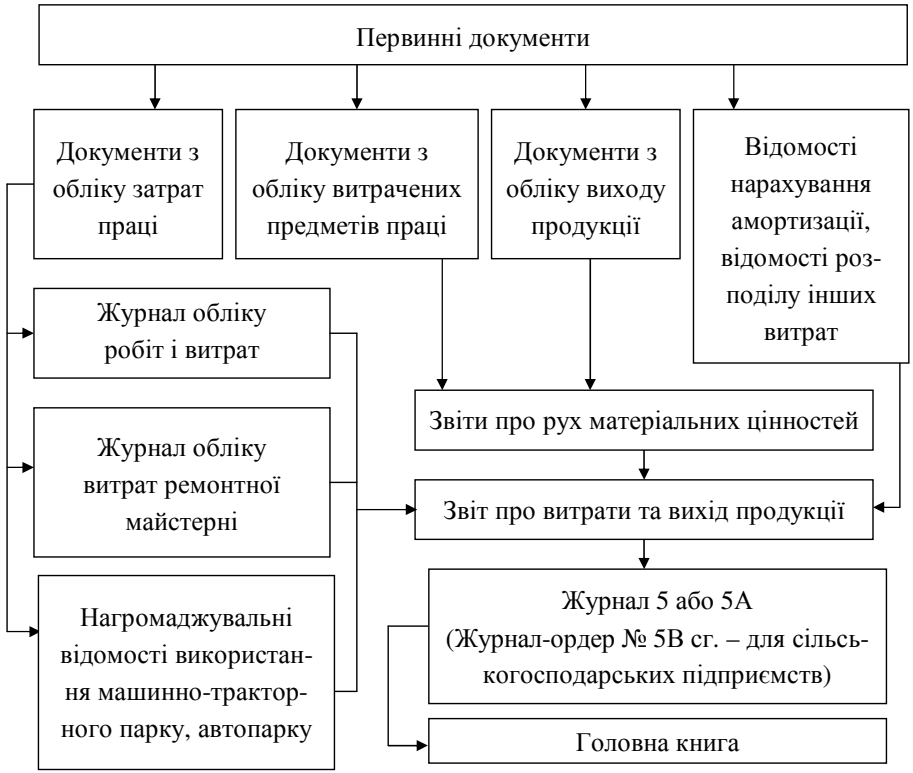



***Рис. 26. Загальна схема обліку витрат виробництва і випуску готової продукції***

Для обліку виробництва планом рахунків передбачений окремий синтетичний рахунок 23 «Виробництво». Для обліку витрат по обслуговуванню і управлінню виробництва використовують рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», для обліку браку у виробництві – рахунок 24 «Брак у виробництві». Витрати майбутніх періодів обліковують на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Відповідно до об'єктів обліку витрат, до зазначених синтетичних рахунків відкривають аналітичні рахунки у Звітах про витрати та вихід продукції. Підставою для заповнення звітів є дані первинних документів, попередньо згрупованих у звітах про рух товарно-матеріальних цінностей, журналах обліку робіт і витрат, нагромаджувальних відомостях, відомостях на-

рахування амортизації, відомостях розподілу накладних витрат, аркушах-розшифровках тощо.

Синтетичний облік затратних рахунків ведуть у Журналі 5 або 5А (для підприємств, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами») та Головній книзі. Сільськогосподарські підприємства використовують Журнал-ордер № 5В сг.

Облік витрат на виробництво повинен забезпечити надійний контроль за раціональним і економним витрачанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, об'єктивність формування собівартості продукції, робіт і послуг.

### 13.2. Методи обліку витрат на виробництво

Залежно від виду виробництва і особливостей технології застосовують такі методи обліку витрат і визначення собівартості продукції: простий, попередільний, позамовний, нормативний та інші.

**Простий** метод обліку витрат використовують там, де виробництво має закінчений цикл і витрати відносять безпосередньо на об'єкт обліку, на якому визначають собівартість продукції. У зв'язку з цим собівартість одиниці продукції обчислюють шляхом ділення всіх витрат виробництва за період (як правило, місяць) у цілому і по кожній статті витрат окремо на кількість готової продукції за даний період. В економічній літературі простий метод часто називають попроцесним або однопередільним. За ним можна визначати собівартість добутого каменю, розпилювання лісу, переробки олійних культур та ін. Однак, у більшості випадків залежно від умов виробництва виникає необхідність розподілу витрат між випуском продукції та незавершеним виробництвом або між конкретними видами продукції.

**Попередільний** метод застосовують у виробництвах, які характеризуються послідовною переробкою промислової або сільськогосподарської сировини для отримання готового продукту. Особливістю таких виробництв є наявність технологічних стадій або так званих «переділів». Переділ – це сукупність технологічних операцій, яка за-

кінчується випуском проміжного продукту (напівфабрикату) або ж отриманням готового продукту. Для цих виробництв характерний масовий випуск однорідної за вихідною сировиною продукції, яка виробляється в умовах однорідного, безперервного і, як правило, короткого технологічного процесу. Зазначені особливості зумовлюють сутність попередільного методу, яка полягає в тому, що облік витрат ведеться по переділах, навіть якщо в одному переділі отримують продукцію різних видів. У зв'язку з тим, що напівфабрикати, отримані в одному переділі, служать вихідним матеріалом для наступного переділу, виникає необхідність їх вартісної оцінки для включення у собівартість продукції наступного переділу. Наприклад, по цегельному виробництву визначають собівартість заготівлі глини, виготовлення цегли-сирцю, випалювання цегли. Таким чином, собівартість кінцевого продукту складається із собівартості напівфабрикатів попередніх переділів і витрат останнього переділу. Даний порядок обліку витрат та калькулювання собівартості продукції одержав назву напівфабрикатного варіанта попередільного методу. Якщо ж у підприємства немає необхідності визначати собівартість напівфабрикатів, застосовують безнапівфабрикатний варіант попередільного методу, за якого собівартість кінцевого продукту визначається як сума витрат усіх переділів з урахуванням залишків незавершеного виробництва по кожному з них. Контроль за наявністю і рухом напівфабрикатів у виробництві при цьому варіанті здійснюється шляхом оперативного обліку їх руху в натуральному виразі.

**Позамовний** метод застосовують переважно у дрібносерійному виробництві, де виконують певні роботи або виробляють продукцію на замовлення. Аналітичні рахунки відкривають на кожне замовлення (наприклад, виготовлення столярних виробів – по замовниках). Сутність позамовного методу полягає в тому, що прямі витрати обліковуються за окремими виробничими замовленнями, які видаються на заздалегідь визначену кількість виробів одного виду. Решта витрат (непрямі) обліковуються по місцях виникнення і включаються у собі-

вартість окремих замовлень відповідно бази розподілу. При позамовному методі визначається не середня, а індивідуальна собівартість одиниці продукції (замовлення або роботи). Сутність позамовного методу передбачає, що основною сферою його застосування є індивідуальні виробництва з механізованими процесами обробки матеріалів, де виготовляються оригінальні екземпляри продукції, а також виробництва, що випускають дослідні зразки продукції.

**Нормативний** метод є одним із прогресивних методів обліку витрат. Цей метод ґрунтується на роздільному обліку витрат за нормами і відхилень від цих норм, що дає можливість встановити причини, місця виникнення, винних осіб, а також вплив цих відхилень на собівартість продукції.

За нормативним методом обліку витрат розраховують нормативну собівартість продукції (робіт, послуг). Нормативна собівартість визначається на основі науково обґрунтованих норм витрачання матеріальних і трудових ресурсів. В ході діяльності підприємства можуть проходити зміни в технології виробництва, впроваджуватись нові прогресивні методи організації праці, які вимагають внесення змін у діючі норми. Фактична собівартість продукції за нормативним методом визначається за формулою:

$$Фс = Нс \pm Вн \pm Зн,$$

де, *Фс* – фактична собівартість; *Нс* – нормативна собівартість; *Вн* – відхилення від норм; *Зн* – зміни норм.

Нормативний метод обліку витрат і визначення нормативної собівартості є важливим інструментом бухгалтерського обліку з допомогою якого здійснюється систематичний контроль за формуванням собівартості продукції. Система контролю, яка здійснюється за нормативним методом, дає можливість менеджерам систематично аналізувати вплив факторів на фактичну собівартість продукції та вплив самої собівартості на фінансовий результат від реалізації продукції.

Простий, попередільний, позамовний і нормативний методи обліку витрат є традиційними для вітчизняної економіки.

В зарубіжній практиці ведення обліку широкого застосування набули методи обліку витрат: стандарт-кост; директ-костинг (класичний і розвинутий); метод однорідних секцій; метод нормативного розподілу постійних витрат; облік за центрами відповідальності; таргет-костинг; кайдзен-костинг; система JIT (just-in-time); контролінг.

Аналогом вітчизняного нормативного методу визнано систему **«стандарт-кост»**, яка була розповсюджена і позитивно зарекомендувала себе на підприємствах США, Великобританії та інших країн.

Термін «стандарт-кост» в сучасному розумінні трактується як «стандартні витрати», тобто розроблені заздалегідь стандарти (кошториси) витрат на виробництво продукції.

Спільними рисами нормативного методу і методу стандарт-кост є те, що облік ведеться за повними витратами (прямими і непрямими) в межах норм.

Між нормативним методом і системою стандарт-кост є і відмінності. За методом стандарт-кост витрати понад встановлені норми відносяться на винних осіб, а за їх відсутності – на результати фінансово-господарської діяльності. При нормативному методі наднормативні витрати, по яких винні особи не встановлені, списуються на витрати (включаються у собівартість реалізованої продукції). Стандарт-кост не передбачає ведення в поточному обліку змін норм, як це має місце при нормативному методі. Якщо система стандарт-кост зорієнтована на процес реалізації, то нормативний метод – на процес виробництва і не забезпечує обгрунтування цін. Разом з тим, побудова нормативного методу за передбаченими принципами є більш гнучкою системою контролю за діяльністю підприємства.

Одним із суттєвих недоліків методів обліку повних витрат, які представлені розглянутими нами простим, попередільним, позамовним і нормативним (зарубіжний аналог – стандарт-кост) методами обліку витрат, є умовність розподілу непрямих (накладних) витрат, що не дає точних даних про реальну собівартість продукції. Спроба подолати даний недолік привела до виникнення методів (систем) обліку та калькулювання собівартості продукції за неповними витратами.

Одним з таких методів є **«директ-костинг»**, який визначають як систему управлінського обліку, що ґрунтується на класифікації витрат на постійні та змінні, калькулюванні собівартості продукції лише за змінними витратами, а також на аналізі різних рівнів собівартості продукції. Калькулювання собівартості продукції за змінними витратами передбачає, що не тільки операційні витрати (на управління, збут тощо), але й постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок фінансового результату. Таким чином, обсяг змінних витрат збігається із обсягом прямих витрат, що й знайшло відображення у назві системи («директ-костинг» дослівно перекладається як «облік прямих витрат»).

У різних країнах застосовують відмінні назви директ-костингу. Зокрема, у Німеччині його називають системою обліку часткових або граничних витрат, у Австрії – системою обліку суми покриття, у Великобританії – системою обліку маржинальних витрат, у Франції – маржинальним обліком, у США – обліком змінних витрат. В Україні переважно використовують категорію системи обліку часткової або скороченої собівартості.

Усі ці назви, незважаючи на деякі відмінності їх змісту, відповідають сутності категорії «директ-костинг», типовою особливістю якої є поділ витрат на змінні та постійні і калькулювання собівартості продукції лише за змінними витратами. Постійні ж витрати обліковуються на окремих рахунках залежно від напрямів їх утворення і списуються в кінці звітного періоду на рахунок фінансових результатів.

У зв'язку з тим, що постійні витрати не включаються у собівартість продукції, а як витрати періоду списуються на рахунок фінансового результату, була вирішена проблема неточного розподілу постійних витрат, власне чому і виник директ-костинг. За змінними витратами оцінюються також залишки готової продукції та незавершеного виробництва. Відповідно система директ-костинг орієнтує бухгалтерський облік переважно на процес реалізації.

Сучасний директ-костинг використовується у двох варіантах:

1) простий (класичний) директ-костинг;

2) розвинутий директ-костинг.

Простий директ-костинг ґрунтується на таких принципах: а) витрати поділяються на постійні й змінні; б) собівартість виготовленої та реалізованої продукції обчислюється лише за змінними витратами; в) визначається маржа зі змінної собівартості (маржинальний дохід); г) постійні витрати покриваються (відшкодовуються) за рахунок маржі зі змінної собівартості, що дає можливість визначати результат діяльності та її рентабельність.

Маржинальний дохід визначається як різниця між доходом від реалізації продукції і змінними витратами:

$$Мд = Др – Зв,$$

де, *Мд* – маржинальний дохід; *Др* – дохід від реалізації; *Зв* – обсяг змінних витрат.

Якщо від маржинального доходу виключити постійні витрати, отримаємо чистий дохід:

$$Чд = Мд – Пв; \quad Чд = Др – Зв – Пв,$$

де, *Чд* – чистий дохід; *Пв* – постійні витрати.

Маржинальний дохід покриває загальні постійні витрати і відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат та формування прибутку підприємства.

***Приклад***. Фірма одержала від реалізації продукції дохід (виручку) в сумі 95000 доларів США. Змінні витрати становлять 64000 доларів США, постійні витрати – 12000 доларів США.

Маржинальний дохід підприємства буде становити 31000 доларів США (95000 – 64000). Чистий дохід підприємства становитиме 19000 доларів США (31000 – 12000). Таким чином, до собівартості продукції включаються тільки змінні витрати, а постійні виробничі і невиробничі витрати включаються у маржинальний дохід фірми.

Логічно-структурна модель визначення фінансового результату діяльності підприємства за методом простого (класичного) директ-костингу представлена в табл. 10.

***Таблиця 10***

***Методика визначення фінансового результату за методом простого (класичного) директ-костингу***

| Показник | Продукт 1 | Продукт 2 | Всього |
|---|---|---|---|
| 1. Виручка від реалізації (без ПДВ) | 9000,0 | 12500,0 | 21500,0 |
| 2. Різниця в запасах | + 600,0 | + 750,0 | + 1350,0 |
| 3. Прямі (змінні) витрати виробництва | 5620,0 | 6450,0 | 12070,0 |
| 4. Змінні витрати реалізації | 1345,0 | 2605,0 | 3950,0 |
| 5. Змінна собівартість реалізації (п.2 + п.3 + п.4) | 7565,0 | 9805,0 | 17370,0 |
| 6. Маржинальний дохід по виробу (чистий внесок) (п.1 – п.5) | 1435,0 | 2695,0 | 4130,0 |
| 7. Рівень маржі зі змінної собівартості (рентабельність), % (п.6 / п.1 × 100 %) | 16,0 | 22,0 | 19,0 |
| 8. Постійні витрати виробництва та реалізації | × | × | 3795,0 |
| 9. Нетто-результат (прибуток) (п.6 – п.8) | × | × | 335,0 |

Метод розвинутого директ-костингу виник завдяки тому, що виявлено блок специфічних постійних витрат, які можуть бути віднесені прямо на певні вироби, їх групи, центри відповідальності без умовного розподілу. В результаті формується поняття сегментної маржі як різниці маржі та відповідної суми прямих постійних витрат, що відносяться до цього сегмента. Тому розвинутий директ-костинг, зберігаючи переваги простого директ-костингу, позбавився його основної вади завдяки врахуванню специфічних постійних витрат, пов'язаних з відповідними виробами або сегментами діяльності.

Найбільш суттєвою відмінністю розвинутого директ-костингу від простого (класичного) є те, що модель «витрати – випуск» стала діяти не лише у центрах відповідальності на самому підприємстві, але й за його межами, що привело до необхідності визначення фінансових результатів (марж, напівмарж) за сегментами діяльності. Розвинутий директ-костинг дозволив посилити контроль у виробництві, оскільки

забезпечив одержання інформації про результати діяльності кожного підрозділу (сегменту), зумовивши при цьому чітку відповідальність керівників різних рівнів за показники своєї роботи.

Логічно-структурна модель визначення фінансового результату діяльності підприємства за методом розвинутого директ-костингу наведена в табл. 11.

***Таблиця 11***

***Методика визначення фінансового результату за методом розвинутого директ-костингу***

| Показник | Продукт 1 | Продукт 2 | Всього |
|---|---|---|---|
| 1. Обсяг реалізації (без ПДВ) | 9000,0 | 12500,0 | 21500,0 |
| 2. Різниця в запасах | + 600,0 | + 750,0 | + 1350,0 |
| 3. Прямі (змінні) витрати виробництва | 5620,0 | 6450,0 | 12070,0 |
| 4. Змінні витрати реалізації | 1345,0 | 2605,0 | 3950,0 |
| 5. Маржа (I) зі змінної собівартості (п.1 – п.2 – п.3 – п.4) | 1435,0 | 2695,0 | 4130,0 |
| 6. Специфічні (прямі) постійні витрати структурного підрозділу | 425,0 | 565,0 | 990,0 |
| 7. Маржа (II) за місцем виникнення (п.5 – п.6) | 1010,0 | 2130 | 3140 |
| 8. Специфічні (прямі) постійні витрати підприємства: | | | |
| – виробничого характеру | 265,0 | 590,0 | 855,0 |
| – збутового характеру | 130,0 | 295,0 | 425,0 |
| 9. Маржа (III) за центром відповідальності (п.7 – п.8) | 615,0 | 1245,0 | 1860,0 |
| 10. Загальні постійні витрати: | | | |
| – адміністративні | | | 675,0 |
| – загальновиробничі | | | 585,0 |
| – збутові | × | × | 265,0 |
| 11. Нетто-результат (прибуток) (п.9 – п.10) | × | × | 335,0 |

Система директ-костинг має певні переваги перед системою повного розподілу витрат (стандарт-кост): дані про собівартість, обсяг

виробництва, прибутки завжди можна одержати з регулярної звітності; інформація про витрати виробництва і доходи більшою мірою відповідає інтересам керівництва фірми; показники маржинального доходу дозволяють оперативно оцінити вироби, доцільність їх виробництва в майбутньому та ін. Разом з тим, не завжди правильно можна розмежувати витрати на постійні і змінні. Одні і ті ж витрати в одному випадку можуть бути постійні, а в іншому – змінні, залежно від виду діяльності. При збільшенні обсягу постійних витрат підприємства розмір доходу буде зменшуватись, і навпаки – при зменшенні постійних витрат розмір доходу буде збільшуватись.

**Метод однорідних секцій** застосовується в основному у Франції та у інших країнах, які дотримуються французької системи обліку. Під однорідною секцією вважають підрозділи підприємства, відокремлені в бухгалтерському обліку, по яких витрати попередньо підлягають групуванню до їх включення в собівартість відповідних виробів, у тому числі, коли вони не можуть бути прямо віднесені на ці вироби. З метою визнання секцій однорідними, їх діяльність повинна вимірюватись єдиним вимірником (одиницею роботи), яка, по-перше, характеризуватиме діяльність секції, змінюватиметься пропорційно до витрат секції, а по-друге – даватиме змогу розділити витрати секції, тобто пов'язуватиметься з виготовленою підприємством продукцією, виконуваними роботами чи послугами. Одиницями роботи можуть бути: кількість виробленої продукції чи послуг; вартість покупок або реалізації; фактично відпрацьований час тощо.

Особливості методики обліку за однорідними секціями полягають в тому, що непрямі витрати підприємства розподіляють серед «однорідних секцій» (цехів, відділів, служб), визначають по кожній секції суму витрат, яку відносять на продукцію чи замовлення, у процесі виробництва яких були використані послуги відповідної секції (згідно обсягу спожитих одиниць роботи і собівартістю одиниці).

**Метод нормативного розподілу постійних витрат** є перехідним від методів калькулювання повної до калькулювання неповної собівартості продукції. Цей метод ґрунтується на таких принципах:

1) чітке розмежування в собівартості змінних і постійних витрат; 2) визначення нормативного рівня діяльності підприємства і його підрозділів; 3) включення у собівартість продукції постійних витрат залежно від фактично досягнутого рівня діяльності; 4) відображення в обліку додаткових витрат через зниження рівня діяльності або зниження витрат у зв'язку з підвищенням ефективності виробництва.

Для кожної секції (центру відповідальності) встановлюють нормальний рівень діяльності у відповідних одиницях роботи, а калькулювання організовують виходячи з наступних передумов: роздільний облік змінних і постійних витрат; нормальному рівню діяльності відповідає певна сума змінних і постійних витрат; постійні витрати відносяться на собівартість продукції відповідної секції за коефіцієнтом розподілу ($К_р$), який визначається за співвідношенням фактичного рівня діяльності ($Ф_{рд}$) до нормального ($Н_{рд}$): $К_р=Ф_{рд}/Н_{рд}$; відповідно, сума постійних витрат, що відноситься на собівартість ($П_в$), визначається за схемою: $П_в = К_р\times$ Фактична сума постійних витрат секції; різниця між фактичною сумою постійних витрат і сумою, яка відноситься на собівартість секції, списується на збільшення або зменшення загального результату по підприємству.

У результаті такого списання постійних витрат собівартість одиниці продукції залишається стабільною, тобто не залежить від зміни обсягу діяльності. Використання методу нормативного розподілу постійних витрат дає змогу визначити вплив зміни обсягу діяльності на структуру собівартості одиниці продукції і рентабельності через обчислення збитків від зниження обсягу діяльності чи прибутків у разі збільшення обсягів виробництва. Однак, цей метод має й певні недоліки, які призвели до того, що його поступово почала витісняти система директ-костинг. Основними з них є: важко встановити нормальний обсяг діяльності; метод напряму не пов'язаний з ринковими коливаннями цін і обсягами реалізації; собівартість визначається як об'єктивна, а не суб'єктивна категорія, тобто залежна від конкретних умов діяльності підприємства (сегмента діяльності, положення фірми на ринку, цілей діяльності тощо).

Технологічна складність і значна кількість господарських операцій сучасного бізнесу позбавляють можливості менеджерів вищого рівня безпосередньо контролювати ці операції. За таких умов виникає необхідність розмежування суб'єкта господарювання на окремі сегменти й надання права менеджерам, які відповідають за ці структури, діяти самостійно з більшим ступенем незалежності шляхом делегування певних повноважень. Таким чином, менеджери вищого рівня посилюють контроль за діяльністю підлеглих підрозділів та їх керівників, не підміняючи їх у прийнятті управлінських рішень, але посилюючи відповідальність за результати роботи очолюваних ними підрозділів. Саме з цією метою світова практика сформувала концепцію центрів відповідальності (**обліку за центрами відповідальності**).

Обліком за центрами відповідальності визнається управлінська бухгалтерська система, яка опрацьовує планову і фактичну облікову інформацію на рівні входу (витрати) і виходу (результати) центра відповідальності. На відміну від системи диференціювання витрат і доходів, яка використовується для оцінки конкретних разових завдань (проектів, варіантів рішень) за релевантною інформацією, облік за центрами відповідальності передбачає врахування повного інформаційного потоку. На відміну від обліку повних витрат, який зосереджує увагу на окремих видах діяльності, продуктах або програмах, облік за центрами відповідальності фокусується на обліку витрат і доходів окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності).

Залежно від повноважень, якими наділяються менеджери відповідних підрозділів, розрізняють наступні типи центрів відповідальності: 1) центри витрат; 2) центри доходів; 3) центри прибутку; 4) центри інвестицій. Центром витрат визнають центр відповідальності, у якому менеджер фінансово відповідає лише за витрати. Центром доходів визнають центр відповідальності, у якому менеджер фінансово відповідає тільки за продаж. Центром прибутку визнають центр відповідальності, у якому менеджер фінансово відповідає як за дохід, так і за витрати. Центром інвестицій визнають центр відповідальності, у якому менеджер фінансово відповідальний за дохід, ви-

трати й інвестиції. Наведені параметри свідчать про те, що центр відповідальності відображає не тільки ступінь повноважень, а й тип доступної для менеджера інформації.

При застосуванні системи обліку за центрами відповідальності особливу увагу необхідно приділяти змісту контрольних управлінських звітів, зокрема ступеню деталізації даних. У загальному випадку чим нижчий рівень керівників у службовій ієрархії, тим детальніші повинні бути складені для них звіти, відповідно обґрунтованість дій менеджерів буде більш виваженою і реакція більш дієвою. Менеджери вищого рівня відповідальності повинні отримувати інформацію в більш стислому і узагальненому вигляді.

**Таргет-костинг** (від англ. target costing – цільовий облік витрат) – новітній метод обліку витрат і управління собівартістю продукції, сутність якого полягає у мінімізації виробничих витрат, застосуванні превентивного контролю собівартості та калькулюванні цільової вартості продукту відповідно ринковій ситуації.

Концепція «таргет-костинг» вперше апробована світовими лідерами бізнесу «General Electric» (США) та «VolksWagen» (Німеччина) у 50-х роках XX століття. Однак, глобальне визнання таргет-костинг здобув лише після його впровадження корпорацією «Toyota» (Японія) у 1965 році.

Цільовий облік витрат (таргет-костинг) базується на простій ідеї – якщо для успішного бізнесу продукцію необхідно реалізовувати за ціною, нижчою середньоринкової, то визначення собівартості потенційного продукту доцільно починати власне із визначення ціни збуту. Таким чином, традиційна послідовність ціноутворення ігнорується, все відбувається навпаки – спочатку встановлюється ринкова ціна, потім визначається бажана норма прибутку, врешті розраховується максимально допустимий обсяг собівартості:

Ціна – Прибуток = Собівартість

Згідно концепції таргет-костингу: 1) ринкова ціна трактується як «цільова ціна» (target price); 2) очікувана (бажана) норма прибутку визнається «цільовим прибутком» (target profit); 3) собівартість продук-

ту, розрахована за залишковим принципом, носить назву «цільова собівартість» (target cost).

Основними перевагами таргет-костингу є відповідність вимогам стратегічного управління бізнесом, врахування зовнішніх факторів впливу на параметри виробничої діяльності підприємства.

Практика діяльності сучасних японських компаній свідчить, що у тандемі з таргет-костингом переважно застосовується інноваційна концепція кайдзен-костингу, ідейне зародження і практичне втілення якої відбулось у 80-х роках XX століття у Японії.

Японські економісти трактують термін «кайдзен» як «поступове удосконалення», «покращення малими кроками». Основною метою «кайдзен» є оптимізація діяльності підприємства та його окремих підрозділів за допомогою внутрішніх резервів без залучення зовнішніх інвестицій. Термін «кайдзен-костинг» з позицій обліку і менеджменту передбачає забезпечення необхідного рівня собівартості продукції і пошук можливостей зниження витрат до певного «цільового рівня».

**Кайдзен-костинг** є прогресивним методом управлінського обліку витрат, оскільки в японських корпораціях система нормативного обліку (standard costing) обмежується цілями фінансового обліку, відповідно не підходить для координації обсягу витрат виробництва. До того ж кайдзен-костинг передбачає ширшу сферу застосування, ніж традиційний облік витрат, спрямований на формування нормативних показників витрат і аналіз відхилень. Метою кайдзен-костингу є скорочення виробничих витрат, трансформація методів виробництва, імплементація сучасних наукових розробок, інновацій, ноу-хау.

Кайдзен-костинг, успішно реалізований корпорацією «Toyota» (Японія), являє собою ефективний інструмент зниження виробничих витрат, який забезпечує досягнення так званої «цільової собівартості» і гарантує високу рентабельність виробництва.

Обидві моделі обліку «таргет-костинг» і «кайдзен-костинг» налаштовані на скорочення (оптимізацію) витрат, але на різних стадіях створення продукції: таргет-костинг – на етапі проектування та розробки; кайдзен-костинг – в процесі безпосереднього виробництва.

Паралельно з вище описаними методиками обліку витрат і оптимізації виробничих процесів провідними корпораціями Японії застосовується концепція «точно в строк» (**Just-in-time (JIT)**), метою якої є постійна і цілеспрямована динаміка забезпечення рентабельності бізнесу шляхом уникнення відходів і втрат. Систему JIT не можна вважати повноцінним методом калькулювання собівартості продукції. Це лише певна філософія ведення бізнесу, спрямована на посилення ефективності існуючої на підприємстві системи обліку витрат.

Вперше система JIT (just-in-time system) впроваджена корпорацією «Toyota» (Японія) у 70-х роках XX століття.

Однією із найбільш прогресивних зарубіжних моделей обліку та управління бізнесом вважають **контролінг**. Передумови формування контролінгу як інформаційної системи створились історично. Тривалий час бухгалтерський облік був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису і складання фінансової звітності. Однак, вже на початку XX століття стало зрозумілим, що традиційний облік не повною мірою задовольняє потреби управління. Більшість вчених стверджували, що бухгалтерський облік не може одночасно з інформаційною функцією володіти ще й якостями аналітичного і контрольного характеру. Таким чином, контролінг виник в доповнення до системи традиційного обліку. З часом посилилась увага до внутрішньогосподарського планування і обліку. Це, в свою чергу, зумовило кардинальну еволюцію поглядів на контролінг. Якщо спочатку переважало історично-бухгалтерське бачення контролінгу, тобто контролер здійснював облік і ревізію господарських подій, які вже відбулися, то з часом ці функції були трансформовані, зокрема, в частині орієнтації на майбутні планові події. У подальшому (в 60-х роках) у зв'язку із швидкими змінами ринкового середовища відбулось посилення орієнтації контролінгу на стратегічне планування.

У різних країнах спостерігаються суттєві відмінності у застосуванні контролінгу, зокрема для США характерною є фінансова спрямованість контролінгу (бюджетування, управління ризиками і т. д.), у Німеччині переважає управління виробничими витратами.

Контролінг характеризується синтетичним змістом, він базується на принципах планування, обліку, аналізу, прийняття рішень. Мета контролінгу полягає в забезпеченні прибутковості бізнесу шляхом виявлення причинно-наслідкових зв'язків при співставленні виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) і затрат, а також прийняття заходів з регулювання виявлених відхилень і оптимізації співвідношення «витрати-прибуток». Контролінг прийнято вважати цілісною концепцією економічного управління підприємством, направленою на виявлення всіх шансів і ризиків, пов'язаних з отриманням максимального прибутку. Сфера базових параметрів контролінгу передбачає: формування стратегічної мети та встановлення поточних цілей діяльності підприємства; акумулювання та адекватну обробку інформації з метою прийняття обґрунтованих рішень; здійснення процедур контрольно-аналітичного характеру. Контролінг як система передбачає 2 елементи: оперативний і стратегічний. Суть оперативного контролінгу полягає у формуванні засобів і методів ефективного управління поточними цілями підприємства, які можуть бути визначені як прибутковість і ліквідність. Суть стратегічного контролінгу полягає в забезпеченні виживання підприємства, його орієнтації на потенціал успіху, який може бути охарактеризований як шанси і ризики.

Окремі переваги зарубіжних систем обліку (стандарт-косту; директ-костингу; таргет-костингу; кайдзен-костингу; JIT; контролінгу та ін. можуть бути використані в умовах функціонування бухгалтерського обліку в нашій країні.

### 13.3. Облік витрат за видами виробництв

Для обліку й узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначений рахунок 23 «Виробництво», за дебетом якого відображають прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом – суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг.

З метою забезпечення формування облікової інформації витрат за видами виробництв доцільно до рахунка 23 «Виробництво» відкривати субрахунки: «Основне виробництво» (рослинництво, тваринництво – для сільськогосподарських підприємств), «Допоміжні виробництва», «Підсобні промислові виробництва», «Обслуговуючі виробництва» тощо.

**Облік допоміжних виробництв.** Для обліку витрат у допоміжних виробництвах до субрахунка «Допоміжні виробництва» відкривають такі аналітичні рахунки: «Ремонтна майстерня», «Автомобільний транспорт», «Енергетичні виробництва (за видами)», «Водопостачання», «Жива тяглова сила».

За дебетом відповідних аналітичних рахунків відображають витрати у розрізі прийнятої номенклатури статей: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; корми (для живої тяглової сили); сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

За кредитом аналітичних рахунків допоміжних виробництв відображають виконані роботи і надані послуги, які протягом звітного періоду оцінюють за плановою собівартістю. В кінці звітного періоду планову собівартість виконаних робіт чи наданих послуг коригують до рівня фактичної. В результаті цього аналітичні рахунки допоміжних виробництв закриваються (крім витрат по незавершеному виробництву, незавершених роботах і послугах).

Щомісяця на підставі нагромаджувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат, первинних і зведених документів складають Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв.

Рахунок 23 «Виробництво», субрахунок «Допоміжні виробництва» за дебетом кореспондує з кредитом рахунків: 13 – нарахування зносу (амортизації) по основних засобах та інших необоротних активах, що використовувались в допоміжних виробництвах; 20 – списання на витрати допоміжних виробництв виробничих запасів, в тому

числі сировини, матеріалів, запасних частин, а також кормів на годівлю робочої худоби; 22 – списання малоцінних та швидкозношуваних предметів; 23 – надання послуг і виконання робіт іншими допоміжними виробництвами; 24 – списання на витрати допоміжних виробництв невідшкодованих втрат від браку (остаточний брак); 63, 68 – послуги сторонніх організацій для допоміжних виробництв; 66, 65 – нарахування заробітної плати працівникам з відрахуваннями на соціальні заходи, зайнятим у допоміжних виробництвах; 80-84 – списання операційних витрат на витрати допоміжних виробництв (для підприємств, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами») та ін.

Рахунок 23 «Виробництво», субрахунок «Допоміжні виробництва» за кредитом кореспондує з дебетом рахунків; 11 – оприбуткування інших необоротних матеріальних активів, виготовлених допоміжним виробництвом (ремонтною майстернею); 15 – послуги допоміжних виробництв капітальному будівництву; 21 – оприбуткування приплоду від робочої худоби; 20, 22, 26 – вартість виготовлених запасних частин, інших виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, готової продукції; 24 – вартість забракованих робіт і послуг; 90 – списання собівартості реалізованих робіт і послуг сторонім організаціям, особам; 94 – послуги допоміжних виробництв житлово-комунальному і обслуговуючим господарствам, дитячим дошкільним закладам, будинкам відпочинку, санаторіям та іншим закладам оздоровчого та культурного призначення та ін.

Аналітичний облік за субрахунком «Допоміжні виробництва» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції (виробів), що виробляється.

**Облік загальновиробничих витрат і порядок їх розподілу.** До загальновиробничих витрат відносять витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Їх поділяють на постійні розподілені і постійні нерозподілені витрати. Базою розподілу постійних розподілених витрат є години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо. Постійні розподілені загальновиробничі витрати також включаються у виробничу собівартість. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

У сільськогосподарських підприємствах загальновиробничі витрати не діляться на постійні і змінні. Вони повністю відносяться на виробничу собівартість. Ці витрати розподіляють між різними галузями виробництва та об'єктами обліку пропорційно до суми прямих витрат без вартості насіння – у рослинництві, кормів – у тваринництві, а також сировини, матеріалів та напівфабрикатів – у підсобних промислових виробництвах.

Для обліку загальновиробничих витрат призначений рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

За дебетом рахунка 91 відображають суми визнаних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – нарахування зносу (амортизації) по основних засобах та інших необоротних активах загальновиробничого призначення; 20, 22 – списання на загальновиробничі витрати виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів; 30, 31 – використання грошових коштів на загальновиробничі витрати; 37 – використання підзвітних сум; 66, 65 – нарахування

оплати праці загальновиробничому персоналу та відрахувань на соціальні заходи; 63, 68 – виконання робіт загальновиробничого характеру сторонніми організаціями та ін.

За кредитом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» відображають, за відповідним розподілом, списання загальновиробничих витрат в кореспонденції з дебетом рахунків: 23 – списання загальновиробничих витрат, які припадають на окремі види виробництва (змінних і постійних розподілених); 90 – списання нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і включення їх у собівартість реалізованої продукції, робіт і послуг. Сільськогосподарські підприємства всі загальновиробничі витрати списують на виробництво: дебет рахунка 23, кредит рахунка 91.

Сільськогосподарські підприємства на окремому субрахунку рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» обліковують витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. До цього субрахунка можна відкривати такі аналітичні рахунки: «Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку», «Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин» (за видами машин), «Утримання й експлуатація виробничого обладнання» (за видами обладнання).

На аналітичному рахунку «Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку» – по дебету обліковують витрати (крім оплати праці трактористів-машиністів і нарахувань на неї та витраченого палива на сільськогосподарських роботах в рослинництві) на утримання й експлуатацію тракторів, тракторних причепів, гаражів, навісів, площадок для зберігання техніки, машинних дворів, причіпних і навісних сільськогосподарських машин і знарядь по обробітку ґрунту та інших основних засобів машинно-тракторного парку.

Протягом року по кредиту рахунка «Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку» відображають вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, віднесених на відповідні об’єкти обліку, виходячи з обсягу перевезень та планової собівартості одного еталонного гектара роботи з коригуванням її в кінці поточного року до рівня фактичних витрат.

На аналітичних рахунках «Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин» – по дебету обліковують витрати на утримання й експлуатацію зерно-, картопле-, бурякозбиральних та інших самохідних комбайнів і машин, а також гаражів, навісів, площадок і інших основних засобів (крім оплати праці з нарахуваннями комбайнерів, трактористів-машиністів і вартості палива). Аналітичні рахунки відкривають за видами вказаних машин.

Оплата праці з нарахуваннями, вартість витраченого палива по тракторах, що виконували роботи в рослинництві, комбайнах і інших самохідних сільськогосподарських машинах щомісяця відносяться на відповідні культури (групи культур), види незавершеного виробництва та інші об'єкти обліку без відображення на субрахунку «Витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування» таким записом: дебет рахунка 23, кредит рахунків 20, 65, 66.

У кінці року нерозподілену частину облічених на дебеті рахунків «Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку» і «Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин» витрат (сировина та матеріали; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати), які не були віднесені протягом року на об'єкти обліку, розподіляють: по машинно-тракторному парку – пропорційно умовним еталонним гектарам; по комбайнах і інших самохідних машинах – пропорційно зібраній площі чи інших одиниць виконаної роботи.

На аналітичних рахунках «Утримання й експлуатація виробничого обладнання» (за видами обладнання) по дебету обліковують витрати на утримання й експлуатацію відповідного обладнання. Щомісяця ці витрати комплексною статтею відносять на відповідні об'єкти обліку і включають у собівартість одержаної продукції, робіт і послуг (дебет рахунка 23).

Щомісяця на підставі нагромаджувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат, первинних і зведених документів складають Звіт про загальновиробничі витрати.

**Облік витрат майбутніх періодів.** Облік витрат майбутніх періодів ведуть на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». У процесі господарської діяльності підприємства здійснюють витрати, які відносяться до різних звітних періодів: витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, з освоєнням нових виробництв та агрегатів; витрати на влаштування легких споруд і тимчасових пристосувань (літні табори і загони для тварин, траншеї та інші споруди для силосування); сплачені авансом орендні платежі, оплата страхового поліса, оплата торгового патенту; попередня передплата науково-технічної літератури тощо.

На дебеті рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» відображають витрати поточного звітного періоду, а з кредиту їх списують у частині, що припадає на звітний рік.

Наприклад, витрати сільськогосподарського підприємства на влаштування літніх таборів для тварин при використанні протягом трьох років щороку будуть списувати рівними частинами на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок «Тваринництво».

**Облік витрат і виходу продукції рослинництва.** Витрати і вихід продукції рослинництва обліковують на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок «Рослинництво»). По дебету субрахунка протягом року відображають витрати на виробництво, а по кредиту – вихід продукції за її справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Якщо продукцію при первісному її визнанні оцінюють за справедливою вартістю, перевищення справедливої вартості над фактичними витратами відносять на інші операційні доходи (дебет рахунка 23, кредит рахунка 71), а перевищення фактичних витрат над справедливою вартістю – на інші операційні витрати (дебет рахунка 94, кредит рахунка 23).

Аналітичні рахунки відкривають за передбаченими об'єктами у Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва.

По кожному об'єкту обліку відображають витрати у розрізі наступних статей:

1. «Витрати на оплату праці» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 66. Підставою для нарахування оплати праці є облікові листки праці та виконаних робіт, облікові листки трактористів-машиністів, а також нагромаджувальні відомості, журнали обліку робіт і витрат.

2. «Насіння та посадковий матеріал» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Відпуск насіння і посадкового матеріалу виробничим підрозділам оформляють лімітно-забірними картками, а списання витрачених на посів і посадку – актом витрачання насіння і садівного матеріалу.

3. «Паливо та мастильні матеріали» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Відпуск пального і мастильних матеріалів оформляють лімітно-забірними картками. Списують вартість використаних пально-мастильних матеріалів на підставі «Нагромаджувальних відомостей використання машинно-тракторного парку», «Нагромаджувальних відомостей використання автотранспорту», актів на списання палива і мастильних матеріалів.

4. «Добрива» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Відпуск добрив у виробничі підрозділи оформляють лімітно-забірними картками, а їх списання – «Актом про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів».

5. «Засоби захисту рослин» – відпуск і списання цих засобів проводять аналогічно відпуску і списанню добрив.

6. «Роботи та послуги» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 23, 91 – на вартість робіт і послуг, виконаних своїми допоміжними виробництвами; 63, 68 – на вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями. Підставою для записів служать нагромаджувальні відомості використання вантажного автотранспорту, машинно-тракторного парку, звіти про роботу інших допоміжних виробництв, акти на виконані роботи сторонніми організаціями та інші документи.

7. «Витрати на ремонт необоротних активів» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 66, 65 – витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи персоналу, зайнятому на ремонтних роботах; 20 – вартість запасних частин, ремонтно-будівельних матеріалів, пального та

мастильних матеріалів; 23 – вартість послуг власних майстерень з технічного обслуговування та ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання; 63, 68 – вартість виконаних ремонтних робіт сторонніми організаціями та ін.

Підставою для записів є наряди на відрядну роботу, акти на списання запасних частин та інших ремонтних матеріалів, звіти про виконані ремонтні роботи ремонтною майстернею, акти на виконані ремонтні роботи сторонніми організаціями та інші документи.

8. «Інші витрати на утримання необоротних активів» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 66, 65 – витрати на оплату праці, включаючи відрахування на соціальні заходи персоналу, що обслуговує основні засоби (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих в технологічному процесі виробництва продукції рослинництва); 20 – вартість пального та мастильних матеріалів; 23, 91 – вартість робіт і послуг власних допоміжних виробництв, розподілених на відповідні об'єкти обліку; 63, 68 – вартість виконаних робіт сторонніми організаціями; 13 – нарахована амортизація по основних засобах та ін.

Підставою для записів є наряди на відрядну роботу, відомості нарахування амортизації, акти на виконані роботи та інші документи.

9. «Інші витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунків 20, 22, 39, 65, 68 та ін. Сюди відносять витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені ні до однієї з вищенаведених статей (платежі за обов'язкове страхування урожаю сільськогосподарських культур, відрахування на соціальні заходи, вартість використаних малоцінних та швидкозношуваних предметів, інших матеріальних цінностей та ін.).

10. «Непродуктивні витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 24. Сюди відносять вартість остаточно забракованої продукції чи виконаної роботи в рослинництві, а також витрати на виправлення браку, крім вартості забракованої продукції за ціною можливого використання (реалізації) і суми утримань з винних осіб.

11. «Загальновиробничі витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 91. Використовують відомість розподілу накладних витрат.

По кредиту рахунка 23 субрахунка «Рослинництво» відображають вихід продукції в кореспонденції з дебетом рахунків: 20 – на вартість оприбуткованих насіння і кормів; 27 – на вартість оприбуткованої товарної продукції рослинництва; 94 (субрахунок 940) – перевищення фактичних витрат над справедливою вартістю продукції.

**Облік витрат і виходу продукції тваринництва.** Облік витрат і виходу продукції тваринництва здійснюють на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок «Тваринництво»). На дебет рахунка протягом року записують витрати, а на кредит – вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». В кінці року різницю між справедливою вартістю і фактичними витратами відображають аналогічно продукції рослинництва.

По окремих групах тварин в кінці року може бути незавершене виробництво (по бджільництву – вартість залишеного цукру чи меду для зимівлі бджіл; по інкубації – вартість закладених яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року; по рибництву – вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках).

Аналітичний облік витрат і виходу продукції тваринництва ведуть у Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва за видами і обліково-виробничими групами тварин у розрізі такої номенклатури статей:

1. «Витрати на оплату праці» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 66. Підставою для обліку виконаних робіт і нарахованої оплати праці служить «Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва».

2. «Паливо та мастильні матеріали» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Відпуск пального і мастильних матеріалів оформляють лімітно-забірними картками чи вимогами-накладними. Списують вартість використаних пально-мастильних матеріалів на підставі «Нагромаджувальних відомостей використання машинно-тракторного парку», «Нагромаджувальних відомостей використання автотранспорту», актів на списання палива та мастильних матеріалів.

3. «Засоби захисту тварин» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Вартість засобів захисту тварин списують на підставі актів на їх списання.

4. «Корми» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Підставою для записів є відомості витрат кормів. Для оперативного контролю за рівнем годівлі тварин і станом використання кормів на фермах (відділеннях) ведуть «Журнал обліку витрат кормів».

5. «Роботи та послуги» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 23, 91 – на вартість виконаних робіт власними допоміжними виробництвами; 63, 68 – на вартість виконаних робіт сторонніми організаціями. Підставою для записів служать журнали обліку робіт і витрат, нагромаджувальні відомості, звіти про використання енергії, води, холоду, акти на виконані роботи та інші документи.

6. «Витрати на ремонт необоротних активів» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 66, 65 – витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи персоналу, зайнятому на ремонтних роботах; 20 – вартість запасних частин та інших ремонтних матеріалів, використаних на ремонтні роботи; 23 – вартість послуг власних майстерень з технічного обслуговування та ремонту тваринницьких будівель, споруд і обладнання; 63, 68 – вартість виконаних ремонтних робіт сторонніми організаціями та ін. Підставою для записів є наряди на відрядну роботу, акти на списання запасних частин та інших ремонтних матеріалів, звіти про виконані ремонтні роботи власними силами, акти на виконані ремонтні роботи сторонніми організаціями та інші документи.

7. «Інші витрати на утримання необоротних активів» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 66, 65 – витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи персоналу, що обслуговує основні засоби галузі тваринництва; 20 – вартість витрачених матеріальних цінностей; 23, 63, 91 – послуги власних допоміжних виробництв і сторонніх організацій по утриманню основних засобів; 13 – амортизаційні відрахування по основних засобах галузі тваринництва та ін.

Підставою для записів є наряди на відрядну роботу, відомості нарахування амортизації, акти на виконані роботи та інші документи.

8. «Інші витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунків 20, 22, 39, 65, 68 та ін. Сюди відносять витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції тваринництва і не включені ні до однієї з вищенаведених статей (вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються працівникам, зайнятим доглядом за тваринами; вартість підстилки для тварин; витрати на штучне осіменіння тварин; витрати на утримання літніх споруд некапітального характеру для тварин; відрахування на соціальні заходи; платежі за обов'язкове страхування майна і тварин; інші витрати).

9. «Непродуктивні витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 21. Сюди відносять втрати від падежу молодняка та дорослих тварин на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок непередбачуваних обставин, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації. Підставою для записів є акти на вибуття тварин і птиці.

10. «Загальновиробничі витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 91. Використовують відомість розподілу накладних витрат.

По кредиту рахунка 23 субрахунка «Тваринництво» протягом року відображають вихід продукції в кореспонденції з дебетом рахунків: 21 – вартість одержаного приплоду, приросту живої маси тварин; 27 – вартість оприбуткованих молока, яєць, вовни, риби, меду й іншої продукції; 20 – вартість оприбуткованих органічних добрив; 94 (субрахунок 940) – перевищення фактичних витрат над справедливою вартістю продукції. Підставою на оприбуткування продукції тваринництва є акти на одержання приплоду тварин, щоденники надходження продукції, журнали обліку надою молока та інші документи.

**Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв.** Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв здійснюють на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок «Промислове виробництво»). По дебету даного рахунка відображають витрати на виробництво, а по кредиту – вихід продукції за плановою собівартістю з доведенням її в кінці року до рівня фактичної.

Аналітичний облік здійснюють у Звіті про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв, де на кожне виробництво (переділ, замовлення) відкривають аналітичний рахунок.

Витрати промислових виробництв обліковують за такими статтями: 1) витрати на оплату праці; 2) паливо та мастильні матеріали; 3) сировина та матеріали (без зворотних відходів); 4) роботи та послуги; 5) витрати на ремонт необоротних активів; 6) інші витрати на утримання необоротних активів; 7) інші витрати; 8) непродуктивні витрати; 9) загальновиробничі витрати.

На статті «Сировина та матеріали» обліковують вартість використаної сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції: у цехах по виробництву комбікормів – вартість зерна, біодобавок та інших компонентів; у цехах по переробці овочів, фруктів та картоплі – вартість овочів, фруктів і картоплі, спецій, консервантів та інших продуктів; у цехах забою худоби – вартість тварин; у підрозділах по переробці молока – вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів.

Продукція власного виробництва, яка використовується як сировина в підсобних промислових виробництвах, включається до витрат за собівартістю і відображається по дебету рахунка 23 і кредиту рахунка 27.

Вартість використаних сировини і матеріалів зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали повністю чи частково втратили початкові споживчі якості і внаслідок цього не можуть бути використані за прямим призначенням. Відходи, які не використовуються, не оцінюються.

На статті «Непродуктивні витрати» промислові підсобні виробництва відображають вартість остаточно забракованої продукції (сировини і матеріалів), а також витрати на виправлення браку, крім сум, які утримують з винних осіб, і вартості бракованої продукції, оціненої за цінами можливого використання (реалізації). При ньому дебетують рахунок 23 і кредитують рахунок 24.

На статті «Загальновиробничі витрати» відображають цехові загальновиробничі витрати у частині, що відноситься на певний вид продукції за прийнятою базою розподілу (дебет рахунка 23, кредит рахунка 91).

По всіх інших статтях витрат облік здійснюється аналогічно обліку витрат у рослинництві і тваринництві.

**Облік витрат в обслуговуючих виробництвах.** Для обліку витрат обслуговуючих виробництв і господарств до рахунку 23 «Виробництво» відкривають субрахунок «Обслуговуючі виробництва». Проте не всі витрати по обслуговуючих виробництвах і господарствах обліковують на даному субрахунку. Частина їх обліковується на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», а саме, витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо. На рахунку 23 «Виробництво», субрахунку «Обслуговуючі виробництва» обліковують витрати, пов'язані з випуском продукції, виконанням робіт або послуг обслуговуючими виробництвами: підприємства громадського харчування (їдальні, буфети), кравецькі та інші майстерні побутового обслуговування, лазні, пральні, перукарні тощо.

За кожним видом обслуговуючих виробництв відкривають окремий аналітичний рахунок.

Витрати по кожному обслуговуючому виробництву ведуть за такими статтями: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати. У разі необхідності для обліку витрат в окремих обслуговуючих виробництвах можуть виділяти додаткові статті.

За дебетом відповідних аналітичних рахунків обліковують витрати по цих виробництвах, а по кредиту – вартість одержаної продукції, виконаних робіт чи наданих послуг, оцінених протягом звітного періоду за плановою собівартістю.

В кінці звітного періоду планова собівартість доводиться до рівня фактичної.

Аналітичний облік по кожному виду обслуговуючих виробництв ведуть у Звіті про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв.

На підставі підсумкових даних Звітів по основному, допоміжних і обслуговуючих виробництвах заповнюють в кінці місяця Журнал 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – Журнал-ордер № 5В сг.). Кредитові обороти Журналу 5 або 5А (Журналу-ордера № 5В сг.) переносять в Головну книгу.

### 13.4. Облік браку у виробництві

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Брак продукції поділяється на зовнішній, тобто виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків, та внутрішній, який виявлений в процесі виробництва. Залежно від характеру відхилень від нормативів він може бути остаточним або виправним. Остаточний брак неможливо виправити або його економічно недоцільно виправляти. Виправним браком вважають вироби, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які після додаткової обробки та усунення недоліків можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливе й економічно доцільне.

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 «Брак у виробництві». За дебетом цього рахунка відображають витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом – суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та су-

ма, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

Виявлений брак продукції, виробів, робіт оформляють спеціальними повідомленнями або актами. Витрати на виправлення браку оформляють накладними чи лімітно-забірними картками – на використання сировини, матеріалів чи комплектуючих виробів; нарядами на виконані роботи – при нарахуванні оплати праці працівникам, зайнятим на виправленні браку; звітами про використану електроенергію, воду, іншими первинними і зведеними документами, що підтверджують здійснення витрат на виправлення браку. Для списання витрат по виправленню браку чи віднесення їх на винних осіб складають спеціальний розрахунок. Якщо брак стався з вини постачальника внаслідок поставки недоброякісної сировини, то таку суму браку списують за рішенням арбітражного суду і відносять на рахунки за претензіями.

Розглянемо господарські операції з браку у виробництві на конкретному прикладі. В процесі виробництва виявлено брак продукції на загальну суму 2350 грн. Шляхом додаткової обробки брак було виправлено, при цьому використано: сировини – 360 грн., нараховано оплату праці працівникам, зайнятим на виправленні браку, – 280 грн., інші витрати по виправленню браку – 410 грн. Вартість оприбуткованої продукції за цінами можливої реалізації (після виконаних додаткових робіт по виправленню браку) – 950 грн. На винних осіб віднесено втрати від браку у розмірі 540 грн., решту втрат від браку списано на витрати виробництва.

На рахунках бухгалтерського обліку необхідно провести наступні записи:

1. Відображення вартості виявленого браку

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 24 «Брак у виробництві»* | *2350 грн.* |
| *Кредит рахунка 23 «Виробництво»* | *2350 грн.* |

2. Відображення витрат по виправленню браку

*Дебет рахунка 24 «Брак у виробництві» 1050 грн.*
*Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси» 360 грн.*
*Кредит рахунків 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» 280 грн.*
*Кредит рахунків інших витрат 410 грн.*

3. Оприбуткування продукції після її доробки за цінами можливої реалізації

*Дебет рахунка 26 «Готова продукція» або 20 «Виробничі запаси» (як відходи) 950 грн.*
*Кредит рахунка 24 «Брак у виробництві» 950 грн.*

4. Віднесення вартості браку на винних осіб

*Дебет рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» 540 грн.*
*Кредит рахунка 24 «Брак у виробництві» 540 грн.*

5. Списання на витрати виробництва остаточного браку

*Дебет рахунка 23 «Виробництво» 1910 грн.*
*Кредит рахунка 24 «Брак у виробництві» 1910 грн.*

*(2350 + 1050 – 950 – 540)*

Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведуть за видами виробництва у Звітах про витрати та вихід продукції, а синтетичний – у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 5В сг.) та Головній книзі.

### 13.5. Облік витрат за елементами

Для обліку і узагальнення інформації про витрати підприємства за економічними елементами призначені рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Облік витрат за елементами здійснюють на рахунках: 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати» – для відображення витрат операційної діяльності; 85 «Інші затрати» – для обліку витрат, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також інших витрат діяльності.

Витрати операційної діяльності групують за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів. При цьому дебетують рахунок 80 «Матеріальні витрати» і кредитують рахунки: запасів (20-28), розрахунків з різними дебіторами і кредиторами (37, 63, 68).

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включається заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. При цьому дебетують рахунок 81 «Витрати на оплату праці» і кредитують рахунки 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи. При цьому дебетують рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» і кредитують рахунки 65 «Розрахунки за страхуванням», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних

активів, нематеріальних активів. Нараховану амортизацію відображають за дебетом рахунка 83 «Амортизація» і кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема: вартість робіт, послуг сторонніх підприємств; сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податку на прибуток; втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів; сума фінансових санкцій тощо. При цьому дебетують рахунок 84 «Інші операційні витрати» і кредитують різні рахунки: запасів (20-28), коштів (30, 31, 33), розрахунків (34, 36, 37, 62, 63, 68 та ін.).

Рахунки витрат операційної діяльності (80-84) ведуть підприємства, які не застосовують рахунків класу 9 «Витрати діяльності», а також інші підприємства за власною ініціативою. Відображені суми операційних витрат (матеріальних, витрат на оплату праці, амортизацію, інших операційних) підприємства, які не ведуть рахунків класу 9, списують по кредиту рахунків 80-84 на:

– дебет рахунка 23 «Виробництво» (щомісячно) – в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат);

– дебет рахунка 79 «Фінансові результати» (в кінці року або щомісяця) – в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки 80-84 можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 і рахунками класу 9 (91, 92, 93, 94).

Рахунок 85 «Інші затрати» призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також інших витрат діяльності. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податку на прибуток. Рахунок 85 ведуть виключно лише ті підприємства і організації, які не застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

За дебетом рахунка 85 «Інші затрати» відображають суми визнаних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків необоротних активів (10, 11, 12, 14-18), запасів (20-28), коштів (30, 31, 33), розрахунків (34-37, 39, 50, 54, 63, 64, 65, 66, 68). Сальдо дебетове по рахунку 85 закривається в кінці року або щомісяця в кореспонденції з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати».

Облік операцій на рахунках класу 8 «Витрати за елементами» ведуть у Журналі 5А та Головній книзі.

### 13.6. Калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг

Порядок обліку витрат і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності визначений «Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств».

**Калькулювання собівартості продукції рослинництва.** Від виробництва продукції рослинництва одержують основну і побічну продукцію. Собівартість основної продукції визначається за різними методами, залежно від того, скільки видів основної продукції одержано.

Собівартість побічної продукції рослинництва (соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустяного листя тощо) визначається виходячи із нормативно-розрахункових витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею цієї продукції. Нестандартна, пошкоджена чи забракована основна продукція, падалиця оцінюється за цінами реалізації чи можливого використання, а в разі згодовування тваринам – за вартістю коренів кормових буряків (забраковані цукрові буряки, дрібна і пошкоджена картопля та овочі, відходи, одержані на збиранні насіння баштанних та овочевих культур). Під час складання звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції.

Витрати (без вартості побічної продукції) відносять на основну продукцію прямим способом (коли від виробництва одержано один вид основної продукції) або шляхом розподілу між декількома видами основної продукції. Базою розподілу є вартість продукції за реалізаційними цінами, одиничні коефіцієнти, площа посіву тощо.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур (без вартості соломи) розподіляються між повноцінним зерном і зерновідходами пропорційно питомій вазі вмісту в них повноцінного зерна.

***Приклад.*** У господарстві загальна сума витрат на озиму пшеницю становила 984000 грн. Від урожаю одержано 8000 ц повноцінного зерна, 760 ц зернових відходів, в яких міститься 45 відсотків зерна. Вартість соломи, оціненої за нормативними витратами, становить 28400 грн.

Фактична собівартість 1 ц продукції визначається так:

- перераховано зернові відходи в повноцінне зерно – 342 ц (760 × 45 / 100);
- загальна кількість зерна з врахуванням зернових відходів становить 8342 ц (8000 + 342);
- собівартість 1 ц зерна становитиме 114,55 грн. (984000 – 28400) : 8342;
- собівартість 1 ц зернових відходів становитиме 51,54 грн. (114,55 × 342 / 760).

У разі вирощування насіння зернових культур загальна сума витрат (без вартості соломи, рядового зерна і зерновідходів) розподіляється між класами насіння (супереліта, еліта, 1 і 2 репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість центнера зерна кукурудзи визначають шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості побічної продукції) на масу сухого зерна повної стиглості. До уваги береться фактичний вихід зерна з качанів і базова його вологість (14 відсотків).

Собівартість насіння соняшнику, сіяних трав визначається аналогічно зерновим культурам.

Виробнича собівартість центнера цукрових та кормових буряків визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички) на фізичну масу буряків. Вирощене насіння буряків калькулюється в порядку, передбаченому для продукції зернових культур.

Для визначення собівартості продукції льону та конопель витрати на їх вирощування розподіляються між насінням та соломкою пропорційно до їх вартості за діючими цінами реалізації. Собівартість соломки визначається діленням витрат на фізичну масу.

Для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур обчислені витрати на вирощування відповідних культур розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість центнера картоплі визначають шляхом ділення загальної суми витрат на її вирощування та збирання (без вартості побічної продукції) на масу повноцінної картоплі.

Собівартість центнера продукції баштанних культур, овочівництва відкритого і закритого ґрунту визначають діленням загальної суми витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. При необхідності визначення собівартості кожного виду продукції (якщо облік витрат ведеться по групі культур), витрати розподіляють між окремими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Витрати на вирощування і догляд за сіяними травами, поліпшеними і природними сіножатями, культурними пасовищами, які використовуються для одержання одного виду продукції, повністю відносяться на її собівартість. У разі одержання декількох видів продукції, витрати на їх вирощування розподіляють пропорційно площам, використаним для одержання відповідного виду продукції, а витрати на збирання, транспортування, доробку певного виду продукції тощо – безпосередньо на її собівартість.

Витрати на вирощування багаторічних трав розподіляють на витрати минулих років і витрати поточного року.

Собівартість центнера готового силосу чи сінажу визначають діленням загальної суми витрат на їх заготівлю (включаючи вартість зеленої маси, плівки, консервантів та інших використаних компонентів) на фізичну масу одержаного готового силосу чи сінажу.

Для визначення собівартості продукції садівництва та ягідників із загальної суми витрат виключають вартість живців, відсадків, паростків, вусів, оцінених за реалізаційними цінами, та падалиці, оціненої за цінами можливого використання. Залишена сума витрат буде відноситись до основної продукції прямим способом або шляхом розподілу між окремими видами продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами.

Витрати на вирощування і збирання та доробку хмелю розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Облік витрат на вирощування квітів ведуть у розрізі відкритого і закритого ґрунту. Між окремими видами продукції витрати розподіляють пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

На підприємствах, які вирощують гриби, виробництво складається з двох переділів: 1) заготівля компосту; 2) виробництво товарних грибів. Собівартість компосту визначають діленням загальної суми витрат на кількість отриманого компосту. Собівартість 1 центнера товарних грибів визначають шляхом ділення загальної суми витрат (включаючи вартість закладеного компосту), за мінусом побічної продукції, на кількість отриманих грибів. Використаний компост та корінці розглядають як побічний продукт і оцінюють за нормативно-розрахунковими витратами, за реалізаційними цінами чи цінами їх використання.

**Калькулювання собівартості продукції тваринництва.** У тваринництві визначають собівартість основної продукції – молока, приплоду, приросту живої маси, вовни, яєць, меду та ін. Побічну продукцію оцінюють за нормативно-розрахунковими витратами (вартість гною) або цінами можливої реалізації чи використання (вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, шкіра загиблих тварин тощо). Вартість побі-

чної продукції відносять на зменшення витрат по утриманню відповідних видів і груп тварин.

Собівартість одиниці основної продукції визначається діленням загальної суми витрат (без вартості побічної продукції) на кількість одержаної продукції. Якщо від виробництва одержують декілька видів основної продукції, то витрати між ними розподіляють.

Розглянемо методику визначення собівартості окремих видів продукції тваринництва:

1. Визначення собівартості продукції скотарства. У молочному скотарстві розраховують собівартість центнера молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховують за вартістю 60 кормо-днів утримання корови. Собівартість одного кормодня визначають діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів. Для визначення собівартості центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

***Приклад.*** Витрати на утримання основного стада великої рогатої худоби за рік склали 856500 грн. Одержано 4950 ц молока, 150 голів приплоду, побічної продукції на суму 32140 грн., кількість кормо-днів – 58400. Собівартість одного кормо-дня становитиме 14,67 грн. (856500 / 58400); собівартість однієї голови приплоду – 880,20 грн. (14,67 × 60), а всього приплоду – 132030 грн. (880,20 × 150). Для визначення собівартості центнера молока із загальної суми витрат віднімають вартість приплоду і побічної продукції і ділять на кількість одержаного молока, яка становитиме 139,86 грн. (856500 – 132030 – 32140) / 4950.

По молодняку тварин і тварин на відгодівлі визначають собівартість центнера приросту та центнера живої маси. Собівартість центнера приросту живої маси визначають діленням загальної суми витрат на утримання даної групи тварин (без вартості побічної продукції) на кількість одержаного приросту. Собівартість центнера живої маси визначають діленням загальної вартості поголів'я на його живу масу.

У підприємствах, які спеціалізуються на вирощуванні призначених для реалізації корів-первісток, витрати на їх утримання до розтелення (без вартості побічної продукції) відносять на приріст живої маси корів-первісток і живу масу одержаного приплоду, а витрати на їх утримання з часу розтелення до реалізації становитимуть собівартість одержаного від них молока.

У м'ясному скотарстві одна голова приплоду оцінюється виходячи з його живої маси і вартості центнера живої маси телят при відлученні. Собівартість приросту живої маси телят до 8-місячного віку (включаючи масу одержаного приплоду) складається із витрат на утримання корів і нетелів (останні за 2 місяці до розтелення переводяться в основне стадо) і телят до 8-місячного віку (без вартості побічної продукції та молока, яке оцінюється підприємством за реалізаційними цінами).

2. Визначення собівартості продукції свинарства. У спеціалізованих підприємствах по групі основного стада свиней визначають собівартість приросту живої маси і поросят відлучених. Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент його відлучення від свиноматок визначають діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси при відлученні (включаючи живу масу одержаного приплоду). Собівартість центнера живої маси поросят на момент їх відлучення від свиноматок визначають діленням вартості поросят під матками на початок року і витрат на основне стадо за поточний рік на живу масу (без загиблих) поросят, які відлучені та які залишилися під матками на кінець року.

У неспеціалізованих підприємствах визначають собівартість валового приросту живої маси свиней (включаючи живу масу приплоду) в цілому по галузі діленням витрат на утримання всіх груп свиней на кількість приросту.

Собівартість центнера приросту живої маси свиней на вирощуванні та відгодівлі визначають діленням загальної суми витрат (без вартості побічної продукції) на кількість одержаного приросту, а собі-

вартість центнера живої маси – діленням їх балансової вартості на кількість живої маси.

3. Визначення собівартості продукції вівчарства. Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняка овець розподіляються між видами основної продукції (вовною, приростом живої маси, приплодом). Молоко, а також шкури загиблих тварин вважаються побічною продукцією і оцінюються за реалізаційними цінами, а гній – за нормативно-розрахунковою вартістю.

На собівартість приплоду ягнят відносять: в романівському вівчарстві – 12 відсотків, каракульському – 15, а в усіх інших напрямках – 10 відсотків загальної суми на утримання овець основного стада.

Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляють між вовною та приростом живої маси пропорційно до вартості цієї продукції за цінами реалізації вовни та живої маси овець у звітному періоді.

4. Визначення собівартості продукції птахівництва. У птахівництві визначають собівартість: по основному стаду – 1 тис. штук яєць; по молодняку птиці – 1 ц приросту живої маси та 1 ц живої маси; по цеху інкубації – 1 тис. голів добових курчат.

Для визначення собівартості окремих видів продукції птахівництва необхідно витрати на утримання відповідної облікової групи птиці (без вартості побічної продукції) поділити на кількість одержаної продукції.

По цеху інкубації птиці необхідно врахувати наявність незавершеного виробництва. Для його визначення необхідно вартість однієї голови добового молодняку птиці поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

5. Визначення собівартості продукції конярства. Собівартість приплоду робочих коней визначають виходячи із вартості 60 кормоднів утримання дорослих коней. У племінному конярстві собівартість приплоду на момент відлучення визначають сумою річних витрат на

утримання коней (без вартості гною і іншої побічної продукції та вартості виконаних робіт за нормативною вартістю робочого дня робочих коней).

6. Визначення собівартості продукції кролівництва і звірівництва. Собівартість однієї голови приплоду кролів і звірів визначається у розмірі 50 відсотків справедливої вартості (чи виробничої собівартості) однієї голови молодняку на момент його відлучення. При відлученні приплід дооцінюється ще на 50 відсотків вартості.

Собівартість однієї голови ділового приплоду визначається діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів, звірів і молодняку до відлучення (без вартості побічної продукції) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняку кролів після відлучення визначається аналогічно галузі скотарства. Молодняк звірів після відлучення дооцінюється виходячи із середніх витрат на утримання однієї голови протягом дня та відповідної кількості кормоднів.

7. Визначення собівартості продукції рибництва. У рибництві визначають собівартість мальків, цьоголіток і товарної риби. Для цього витрати по відповідних ставках ділять на кількість одержаної продукції (тисяч мальків, центнерів цьоголіток, центнерів товарної риби).

У неспеціалізованих підприємствах визначають собівартість товарної риби, яка складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилов риби.

8. Визначення собівартості продукції бджільництва. При визначенні собівартості продукції бджільництва запилювально-медового напряму із загальної суми витрат вираховують витрати на запилювальні культури згідно із затвердженими нормативами. У бджільництві запилювального напряму всі витрати списують на собівартість запилених культур за мінусом вартості меду та іншої продукції за цінами реалізації.

При визначенні собівартості окремих видів продукції бджільництва загальні витрати розподіляють пропорційно її вартості за реалі-

заційними цінами. Собівартість приросту кількості сот розраховують за собівартістю топленого кондиційного воску. Нові бджолині сім'ї оцінюють за цінами продажу. Собівартість 1 кілограма бджіл прирівнюється до собівартості 10 кілограмів меду.

**Калькулювання собівартості продукції підсобних промислових виробництв.** Залежно від виду виробництва і особливостей технології, в промислових підсобних виробництвах можуть застосовувати такі методи обліку витрат і калькуляції собівартості продукції: простий, попередільний, позамовний, нормативний.

Собівартість продукції підсобних виробництв, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, розраховується діленням витрат на переробку (включаючи вартість сировини) без вартості побічної продукції на кількість одержаної основної продукції. У разі переробки власної і давальницької сировини калькуляція собівартості продукції здійснюється в два етапи: спочатку обчислюють собівартість переробки одиниці сировини, для чого всі витрати на переробку (без вартості сировини) ділять на кількість переробленої власної та давальницької сировини; після цього визначають собівартість власної готової продукції, для чого вартість власної сировини та суми витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості відходів) ділять на кількість власної готової продукції.

***Приклад.*** Відпущено в переробку 1250 ц зерна озимої пшениці, в тому числі 450 ц зерна замовників. Вартість власного зерна становить 96000 грн., витрати по розмолу всього зерна – 14750 грн. В результаті розмолу одержано продукції власного виробництва: борошна – 680 ц, відходів і побічної продукції, придатних для використання, – на суму 5840 грн.

Для визначення собівартості продукції проведемо розрахунки:

1) собівартість 1 ц розмолу зерна = 11,8 грн. (14750 / 1250);
2) вартість переробки власного зерна = 9440 грн. [11,8 × (1250 – 450)];
3) собівартість 1 ц власного борошна = 146,47 грн. [(96000 + 9440 – 5840) / 680].

Якщо від переробки сільськогосподарської продукції одержують декілька видів основної продукції (переробка молока, плодоконсервне виробництво тощо), то непрямі витрати розподіляють між окремими видами продукції пропорційно до їх вартості за реалізаційними цінами або умовної кількості одержаної продукції. Прямі витрати (сировина, консерванти, інші компоненти) відносяться безпосередньо на конкретний вид продукції.

У цегельному виробництві визначають собівартість 1 тис. штук цегли. Для цього від загальної суми витрат на виробництво цегли віднімають вартість битої цегли, оціненої за цінами можливої реалізації, і одержану різницю ділять на кількість цілої цегли. Якщо в господарстві виробництво цегли організоване за переділами, то собівартість продукції обчислюють за переділами: заготівля глини та піску, виготовлення цегли-сирцю, випалювання цегли. На перших двох переділах розраховують витрати на одержання відповідно 1 куб. метра заготовлених глини і піску та 1 тис. штук цегли-сирцю. Собівартість випаленої цегли буде складатись із витрат на випалювання, включаючи вартість цегли-сирцю (без вартості побічної продукції).

У хлібопекарському виробництві витрати відносять на собівартість певного виду продукції, а суми, які не можуть бути віднесені безпосередньо, розподіляють між видами продукції пропорційно виручці від її реалізації.

Собівартість продуктів забою худоби і птиці визначають по кожному їх виду. Для цього до вартості тварин додають витрати на забій і віднімають вартість побічної продукції (шкур, субпродуктів першої та другої категорії та ін.). Одержаний результат ділять на кількість одержаної основної продукції. При необхідності калькулювання собівартості окремих видів продукції, загальні витрати (без вартості побічної продукції) розподіляють між окремими її видами пропорційно до вартості за реалізаційними цінами.

При переробці льону та інших луб'яних культур визначають собівартість трести, яка складається з вартості переробленої соломки і витрат, пов'язаних з її переробкою. У разі переробки трести у волокно

собівартість волокна складається з вартості переробленої трести і витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості побічної продукції).

Собівартість пиломатеріалів складається з вартості розпиляної деревини (колод), заготовленої власними силами та придбаної, а також витрат на її розпилювання, зменшених на вартість одержаної побічної продукції (обаполку, обрізків, тирси), яка оцінюється за цінами можливого використання. У разі розпилювання на пилорамах власної деревини і деревини інших юридичних та фізичних осіб визначають собівартість 1 куб. метра розпиляної деревини і собівартість власних пиломатеріалів.

На торфорозробках готовою продукцією є заготовлений торф, висушений до встановлених кондицій. Для визначення собівартості заготовленого для певного призначення торфу необхідно витрати на торфорозробку розподілити пропорційно кількості торфу умовної вологості. Собівартість 1 тонни торфу певного призначення розраховують діленням загальної суми витрат, що припадають на даний вид торфу, на загальну його кількість.

В інших підсобних промислових виробництвах собівартість продукції визначають у порядку, встановленому для відповідних галузей промисловості.

**Калькулювання собівартості робіт і послуг допоміжних виробництв.** Фактичну собівартість продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв доцільно визначати щомісяця і за цією оцінкою відносити на споживачів. Транспортні роботи тракторів і послуги живої тяглової сили калькулюються раз в кінці року. У ремонтній майстерні визначають собівартість виконаного ремонту – по об'єктах, що ремонтуються; собівартість окремих видів виробів (запасних частин, інструментів) – по виготовлених майстернею виробах. По вантажному автотранспорту визначають собівартість 10 тонно-кілометрів шляхом ділення витрат по перевезенню вантажів на обсяг виконаних робіт у тонно-кілометрах. Калькуляційними одиницями є: по електропостачанню – 10 кіловат-годин; теплопостачанню – 10 Гкал теплоенергії; водопостачанню – кубічний метр води; газопостачанню – кубічний

метр газу (кілограм скрапленого газу). Для визначення фактичної собівартості вказаних одиниць необхідно всі витрати по відповідних виробництвах поділити на кількість таких одиниць (без використаних на власні потреби).

Виконані роботи живою тягловою силою обліковуються у робочих днях (коне-днях). Фактична собівартість одного робочого дня визначається діленням загальної суми витрат на утримання живої тягової сили (без вартості приплоду, побічної продукції) на кількість відпрацьованих робочих днів (без днів роботи по самообслуговуванню). Собівартість однієї голови приплоду обчислюється за вартістю 60 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби. Собівартість одного кормо-дня (для оцінки вартості приплоду) розраховується діленням всієї суми витрат з утримання робочої худоби на кількість кормо-днів.

Калькуляційною одиницею використання машинно-тракторного парку є один умовний еталонний гектар, собівартість якого визначається шляхом ділення загальної суми витрат по експлуатації машинно-тракторного парку на кількість виконаних умовних еталонних гектарів. Щоб зібрати всі витрати на утримання й експлуатацію машинно-тракторного парку, необхідно до витрат, облічених на субрахунку «Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання» (машинно-тракторний парк), рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» додати витрати на оплату праці з відрахуваннями і вартість використаного пального на сільськогосподарських роботах в рослинництві, які в міру їх здійснення прямо були включені на витрати рослинництва (на дебет субрахунка «Рослинництво», рахунка 23), та на будівельних роботах, які прямо були включені на дебет рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

### 13.7. Бюджетування і контроль витрат

**Бюджетування** – це процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів. Розробка бюджетів забезпечує періодичне планування операцій

підприємства, дозволяє передбачити майбутні проблеми і визначити найкращий шлях для досягнення поставленої мети.

Підприємство складається, зазвичай, із структурних підрозділів, кожен з яких займається конкретною справою, але всі вони мають працювати на спільну мету – досягнення найкращих результатів при мінімальних затратах матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Застосування бюджетування і контролю дозволяє уникнути негативних наслідків, узгодити дії й інтереси різних центрів відповідальності.

Бюджетування змушує менеджерів обґрунтовувати свої рішення і дає змогу усвідомити витрати, пов'язані з їх виконанням. Бюджет дозволяє їм краще зрозуміти, чого варті певні дії, до чого вони ведуть, і як це вплине на діяльність підприємства та його фінансовий стан.

В процесі складання бюджету менеджер має змогу порівняти витрати і доходи, розглянути альтернативні варіанти і визначити найефективніший спосіб використання ресурсів. Порівнявши фактичні результати із запланованими, можна визначити ефективність і доцільність того чи іншого виду діяльності.

Бюджети розробляються бухгалтерами-аналітиками спільно з керівниками центрів відповідальності. Структура бюджету залежить від виду діяльності того чи іншого підприємства та його організаційної підпорядкованості.

Складання бюджетів може здійснюватись за такими напрямами:

- зведений бюджет підприємства;
- бюджети окремих структурних підрозділів;
- кошториси (норми) витрат на виробництво окремих видів продукції, робіт, послуг тощо.

Зведений бюджет – це сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства. Підготовка зведеного бюджету вимагає зусиль і участі представників різних підрозділів підприємства, складання багатьох розрахунків і обґрунтувань, узагальнення та узгодження різних показників.

Складання зведеного бюджету підприємства починається з нижнього рівня управління. Це означає, що спочатку керівники різних

підрозділів (цехів, дільниць, бригад, ферм) складають бюджети діяльності, за яку вони відповідають. Далі ці бюджети послідовно узагальнюються і координуються на вищому рівні управління. Затверджені бюджети спрямовуються у відповідні підрозділи і є підставою для їх виконання керівниками центрів відповідальності.

У структурних підрозділах, маючи завдання на виробництво продукції, виконання робіт чи надання послуг, розробляють кошториси за кожним видом продукції чи інших об'єктів бюджетування. Сукупність і узагальнення всіх кошторисів відповідних об'єктів підрозділу складає бюджет окремого структурного підрозділу.

Взаємозв'язок цих напрямів полягає в тому, що на підставі складених кошторисів прямих витрат за видами продукції, робіт, послуг та узагальнення інформації у бюджеті підрозділу, визначається розмір і проводиться розподіл накладних (загальновиробничих) витрат підрозділу. В результаті цього визначається нормативна виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) за повними витратами. На підставі бюджетів підрозділів готується зведений бюджет підприємства.

Процес бюджетування передбачає здійснення великої кількості дій і процедур та різноманітності розрахунків, взаємоузгодженості показників. Першочерговим в бюджетуванні є визначення можливостей підприємства і доведення до відповідальних за складання бюджету основних напрямів діяльності підприємства. Зазвичай, це інформація про обсяг виробництва та асортимент продукції (види робіт і послуг), цінову політику, ринок збуту тощо.

Враховуючи, що можливості виробництва і реалізації продукції найчастіше обмежені наявними потужностями, необхідністю використання виробленої продукції як сировини для подальшого процесу виробництва (насіння, корми, сировина для підсобних переробних цехів) та враховуючи попит на ринку товарів і послуг і інші чинники, до початку розробки бюджетів необхідно врахувати ці обмежувальні чинники.

При складанні бюджетів можна скористатись фактичними показниками, яких досягло підприємство за попередній період, та інших

чинників: передового досвіду і технологій виробництва, цінової політики на ринку, конкурентоспроможності виробленої продукції тощо.

Система бюджетування передбачає складання таких видів бюджетів: бюджет продажу; бюджет виробництва; бюджет витрат на виробництво; бюджет придбання (заготівлі) матеріалів; бюджет виробничої собівартості продукції; бюджет собівартості реалізованої продукції; бюджет адміністративних (загальногосподарських) витрат; бюджет витрат на збут; бюджет інших витрат; бюджет доходів; бюджет фінансових результатів; бюджет коштів; бюджетний баланс.

Бюджет продажу містить інформацію про запланований обсяг реалізації (за різними напрямами), ціну та очікуваний дохід від реалізації кожного виду продукції, товарів, робіт і послуг.

Знаючи запланований обсяг реалізації необхідно визначитись в обсязі виробництва продукції та витратах на виробництво. Бюджет виробництва передбачає складання виробничої програми, яка визначає заплановані номенклатуру та обсяг виробництва продукції у бюджетному періоді. При цьому необхідно врахувати і частину виробленої продукції, залишеної у господарстві і переведеної у виробничі запаси.

Бюджет витрат на виробництво включає нормативи прямих і непрямих витрат. Прямі витрати включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати. Непрямі (загальновиробничі) витрати включають витрати на управління та обслуговування виробництва.

Кошторис (бюджет) використання матеріалів включає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми. Виходячи з обсягу виробництва, нормативів матеріальних витрат на одиницю продукції та методу оцінки матеріальних цінностей при їх списанні, розраховують прямі матеріальні витрати.

Враховуючи наявні виробничі запаси (сировину і матеріали, добрива, насіння, корми тощо) та їх потребу для виробництва складають бюджет придбання (заготівлі) матеріалів. Бюджет придбання матеріалів містить розрахунок кількості матеріалів, які необхідно придбати підпри-

ємству за бюджетний період. Одночасно передбачають витрати коштів на придбання.

На практиці нерідко бюджети використання і придбання матеріалів об'єднують в один бюджет.

Кошторис (бюджет) прямих витрат на оплату праці складається на підставі даних бюджету виробництва і встановлених технологічних норм праці на одиницю продукції та тарифної ставки працівників відповідної кваліфікації. При цьому необхідно врахувати заробітну плату та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Кошторис інших прямих витрат включає нормативи всіх інших виробничих витрат, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (відрахування на соціальні заходи, амортизація, плата за оренду земельних і майнових паїв, втрати від браку).

Кошторис загальновиробничих витрат відображає накладні витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва. Цей бюджет складається на основі виробничої програми та відповідних розрахунків накладних витрат за кожною статтею.

Тут слід враховувати і відповідну базу розподілу передбачених накладних витрат (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо). Адже застосування тої чи іншої бази розподілу вплине на розмір накладних (загальновиробничих) витрат, що включаються у виробничу собівартість продукції. Розподілу підлягають тільки змінні і розподілені постійні загальновиробничі витрати.

На основі кошторисів (бюджетів) витрат (прямих і накладних) розраховується бюджет виробничої собівартості продукції. В сільському господарстві важливим є складання бюджетів витрат не тільки за видами продукції, що не завжди можливо виконати, а й за окремими видами робіт, пов'язаних з виробництвом конкретного виду продукції: оранка, внесення добрив, сівба, догляд за рослинами тощо.

Бюджет собівартості реалізованої продукції розраховують на підставі бюджету виробничої собівартості продукції та з врахуванням за-

лишеної для власних потреб продукції. Тут необхідно врахувати нерозподілені постійні загальновиробничі витрати і наднормативні виробничі витрати, що включаються у собівартість реалізованої продукції.

Бюджети загальногосподарських витрат, витрат на збут, інших витрат відображають відповідні очікувані витрати.

Бюджет доходів відображає доходи від реалізації, іншої операційної діяльності та інші доходи. Бюджет фінансових результатів передбачає розрахунок прибутків і збитків від реалізації продукції, робіт і послуг та інших операцій і складається на підставі вище розглянутих бюджетів, додаткових розрахунків та нормативів.

На підставі розроблених бюджетів продажу і виробництва, собівартості виробленої і реалізованої продукції, доходів і витрат та фінансових результатів складають бюджет грошових коштів, який відображає майбутні платежі кредиторам та надходження від дебіторів.

Завершальним етапом бюджетування є складання бюджетного балансу, який містить інформацію про майбутній стан підприємства, якого очікується досягти в результаті запланованих операцій. Його складають на підставі балансу на початок бюджетного року, бюджетів операційних витрат та бюджету грошових коштів.

**Контроль виконання бюджетів.** Складений бюджет відображає важливі економічні показники, що їх має досягти підприємство. Проте в процесі господарської діяльності можуть бути відхилення, які необхідно своєчасно виявити і відповідно реагувати на них, – тобто здійснювати бюджетний контроль.

**Бюджетний контроль** – це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних коректівів. Відхилення можуть бути незначні і значні. Їх необхідно проаналізувати і зробити певні висновки.

Завдання бюджетного контролю – привернути увагу менеджера до допущених значних відхилень, які вимагають детального аналізу. Це дозволяє здійснювати управління за цими відхиленнями.

Бюджетний контроль і управління за відхиленнями здійснюється за допомогою звіту про виконання бюджету, який складається бухгалте-

ром-аналітиком і подається менеджерові, що відповідає за прийняття відповідних рішень.

У звіті про виконання бюджету дається порівняння запланованих і фактичних показників і розрахунок відхилень з вказівкою їх причин.

Реакція менеджера на відхилення залежить від розміру відхилень та їх причин. На незначні відхилення не слід звертати увагу. Значний розмір відхилень вимагає детального вивчення їх причин.

Відхилення можуть бути оправдані і неоправдані. Оправданими вважаються відхилення, які пов'язані із збільшенням (зменшенням) обсягу виробництва, зміною технології виробництва, цінової політики. Тому фактичні результати необхідно зіставити з бюджетом з врахуванням фактичного обсягу діяльності. Неоправдані відхилення мають бути детально вивчені, проаналізовані і прийняті заходи по недопущенню у майбутньому.

Для здійснення бюджетного контролю та забезпечення відповідальності менеджерів необхідна відповідна система обліку, яка б забезпечувала збір, обробку і передачу інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності.

Головною метою обліку за центрами відповідальності є допомога менеджерам у складанні звітів про виконання бюджетів і оцінки результатів діяльності. Бюджетування і контроль за виконанням має важливе значення для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

### Запитання для самоконтролю

1. *Що включають у виробничу собівартість продукції?*
2. *Які застосовують методи обліку витрат на виробництво?*
3. *Як здійснюють облік витрат допоміжних виробництв?*
4. *Як ведуть облік і розподіляють загальновиробничі витрати?*
5. *Як обліковують витрати на утримання машинно-тракторного парку?*
6. *Як ведуть облік виробництва продукції рослинництва і тваринництва?*
7. *Як обліковують витрати в обслуговуючих виробництвах?*

8. *Як ведуть облік виробництва продукції промислових підсобних виробництв?*
9. *Як обліковують брак у виробництві, який порядок його списання?*
10. *Як здійснюють облік витрат за економічними елементами?*
11. *Яка методика визначення собівартості продукції, робіт, послуг?*
12. *В чому суть бюджетування витрат і контролю за виконанням бюджетів?*

**Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань**

**1. Списано корми на виробництво продукції тваринництва:**

а) Дебет 23 Кредит 20
б) Дебет 20 Кредит 20
в) Дебет 23 Кредит 23
г) Дебет 10 Кредит 20
д) Дебет 20 Кредит 23

**2. Нарахована заробітна плата працівникам тваринництва:**

а) Дебет 66 Кредит 23
б) Дебет 66 Кредит 66
в) Дебет 23 Кредит 66
г) Дебет 23 Кредит 81
д) Дебет 81 Кредит 66

**3. Нараховано амортизацію по основних засобах загальновиробничого призначення:**

а) Дебет 94 Кредит 13
б) Дебет 13 Кредит 23
в) Дебет 91 Кредит 13
г) Дебет 26 Кредит 13
д) Дебет 13 Кредит 91

**4. Надано послуги автотранспортом по реалізації продукції:**

а) Дебет 23 Кредит 93
б) Дебет 93 Кредит 23
в) Дебет 93 Кредит 10
г) Дебет 10 Кредит 70
д) Дебет 23 Кредит 10

**5. Використано воду на полив овочевих культур в теплицях:**

а) Дебет 23 Кредит 20
б) Дебет 26 Кредит 23
в) Дебет 23 Кредит 26
г) Дебет 23 Кредит 27
д) Дебет 23 Кредит 23

**6. Виконано роботи машинно-тракторним парком у рослинництві:**

а) Дебет 23 Кредит 91
б) Дебет 91 Кредит 21
в) Дебет 21 Кредит 91
г) Дебет 21 Кредит 23
д) Дебет 23 Кредит 21

**7. Списано на виробництво малоцінні та швидкозношувані предмети:**

а) Дебет 23 Кредит 22
б) Дебет 22 Кредит 91
в) Дебет 91 Кредит 20
г) Дебет 91 Кредит 22
д) Дебет 22 Кредит 23

**8. Списано на витрати рослинництва засоби захисту рослин:**

а) Дебет 20 Кредит 23
б) Дебет 23 Кредит 20
в) Дебет 20 Кредит 20
г) Дебет 23 Кредит 22
д) Дебет 37 Кредит 23

**9. Списано частину загальновиробничих витрат на затрати з виробництва зернових культур:**

а) Дебет 23 Кредит 22
б) Дебет 91 Кредит 23
в) Дебет 91 Кредит 27
г) Дебет 23 Кредит 91
д) Дебет 27 Кредит 23

**10. Відображення вартості виявленого браку виробництва:**

а) Дебет 23 Кредит 24
б) Дебет 24 Кредит 23
в) Дебет 23 Кредит 27
г) Дебет 23 Кредит 26
д) Дебет 24 Кредит 24

**11. Використано сировину і матеріали на виправлення браку:**

а) Дебет 23 Кредит 20
б) Дебет 24 Кредит 23
в) Дебет 24 Кредит 20
г) Дебет 23 Кредит 24
д) Дебет 20 Кредит 24

**12. Нараховано зарплату працівникам по виправленню браку:**

а) Дебет 66 Кредит 23
б) Дебет 66 Кредит 24
в) Дебет 26 Кредит 66
г) Дебет 23 Кредит 66
д) Дебет 24 Кредит 66

**13. Оприбутковано відходи за цінами можливого використання при виправленні браку:**

а) Дебет 20 Кредит 23
б) Дебет 24 Кредит 20
в) Дебет 20 Кредит 24
г) Дебет 23 Кредит 24
д) Дебет 24 Кредит 27

**14. Списано на винних осіб вартість браку:**

а) Дебет 20 Кредит 37
б) Дебет 24 Кредит 37
в) Дебет 37 Кредит 24
г) Дебет 23 Кредит 37
д) Дебет 37 Кредит 27

**15. Відображено матеріальні витрати:**

а) Дебет 80 Кредит 20
б) Дебет 20 Кредит 80
в) Дебет 80 Кредит 23

г) Дебет 23 Кредит 80
д) Дебет 23 Кредит 20

**16. Списано матеріальні витрати на основне виробництво:**

а) Дебет 80 Кредит 23
б) Дебет 23 Кредит 80
в) Дебет 20 Кредит 80
г) Дебет 23 Кредит 80
д) Дебет 23 Кредит 20

**17. Відображено витрати по відрахуваннях на соціальні заходи:**

а) Дебет 82 Кредит 65
б) Дебет 23 Кредит 82
в) Дебет 92 Кредит 82
г) Дебет 23 Кредит 81
д) Дебет 65 Кредит 92

**18. Списано витрати по відрахуваннях на соціальні заходи на адміністративні витрати:**

а) Дебет 92 Кредит 23
б) Дебет 23 Кредит 82
в) Дебет 92 Кредит 82
г) Дебет 82 Кредит 23
д) Дебет 23 Кредит 66

**19. Відображено витрати з нарахованої амортизації:**

а) Дебет 83 Кредит 23
б) Дебет 23 Кредит 83
в) Дебет 13 Кредит 83
г) Дебет 23 Кредит 13
д) Дебет 83 Кредит 13

**20. Списано витрати з нарахованої амортизації на основне виробництво:**

а) Дебет 83 Кредит 23
б) Дебет 23 Кредит 83
в) Дебет 13 Кредит 83
г) Дебет 23 Кредит 13
д) Дебет 83 Кредит 13

# РОЗДІЛ 14. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

## 14.1. Поняття доходів і витрат та їх класифікація

Організація і ведення бухгалтерського обліку доходів і витрат регламентується Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», 16 «Витрати» та іншими нормативними документами.

**Доходи** – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

**Витрати** – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

У бухгалтерському обліку визнані доходи і витрати класифікують за такими групами:

1. Доходи і витрати операційної діяльності.
2. Доходи і витрати фінансової діяльності.
3. Інші доходи і витрати.

Загальна схема класифікації доходів і витрат та застосування рахунків бухгалтерського обліку наведена на рисунку 27.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного податку тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

***Рис. 27. Загальна схема класифікації доходів і витрат та використання рахунків бухгалтерського обліку***

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються доходи від: зміни вартості фінансових інструментів; реалізації фінансових інвестицій; неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю.

Передбаченим групам доходів відповідають певні витрати діяльності.

Для обліку доходів, витрат і фінансових результатів використовують рахунки класів 7 «Доходи і результати діяльності» і 9 «Витрати діяльності». Підприємства, які не застосовують рахунків класу 9, для обліку витрат використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

## 14.2. Облік доходів і витрат від реалізації продукції, робіт і послуг

**Облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг).** Для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, а також про вирахування з доходу використовують рахунок 70 «Доходи від реалізації» до якого відкривають відповідні субрахунки.

За кредитом субрахунків 701-703 відображають збільшення (одержання) доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, за дебетом – належну суму непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестрахування (у кореспонденції з субрахунком 705); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових компаніях); списання сум на рахунок фінансових результатів.

На субрахунку 704 за дебетом відображають суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; суми наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу, за кредитом – списання дебетових оборотів на рахунок фінансових результатів.

Субрахунок 705 ведуть підприємства, які є страховиками.

Рахунок 70 за кредитом кореспондує з дебетом рахунків: 30, 31 – надходження коштів від реалізації продукції, робіт, послуг; 34 – отримано від покупців вексель за реалізовану продукцію; 36 – нараховано виручку (дохід) покупцям та замовникам за реалізовану їм продукцію; 66 – відображення вартості продукції, товарів, робіт, послуг реалізованих в рахунок оплати праці та ін.

За дебетом рахунок 70 кореспондує з кредитом рахунків: 36 – вартість повернутих покупцем продукції, товарів; 64 – нараховано акцизний податок, податок на додану вартість та інші, передбачені законодавством непрямі податки; 79 – закриття рахунку (одержання прибутку від реалізації) та ін.

**Облік собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).** Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з: виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду; нерозподілених постійних загальновиробничих витрат; наднормативних виробничих витрат. Не включають до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Для обліку та узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг призначений рахунок 90 «Собівартість реалізації» до якого відкривають відповідні субрахунки.

За дебетом рахунка 90 відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок) в кореспонденції з кредитом рахунків: 21 – відображення собівартості реалізованих тварин на вирощуванні та відгодівлі; 23 – відображення собівартості реалізованих робіт і послуг допоміжних виробництв; 26, 27 – відображення собівартості реалізованої продукції; 28 – відображення собівартості реалізованих товарів; 91 – включення до собівартості реалізованої продукції, робіт і послуг нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, а також відображення собівартості реалізованих послуг машинно-тракторного парку.

За кредитом рахунка 90 відображають списання собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг: дебет рахунка 79, кредит рахунка 90.

Розглянемо порядок відображення операцій з реалізації продукції на конкретному прикладі. Підприємство реалізувало продукцію за фактичною собівартістю на суму 126000 грн. Відпускна вартість (за цінами продажу) становить 165000 грн., податок на додану вартість – 33000 грн. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, які включені у собівартість реалізованої продукції – 4000 грн. На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені:

1. Собівартість реалізованої продукції

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 90* | *130000 грн.* |
| *Кредит рахунка 26* | *126000 грн.* |
| *Кредит рахунка 91* | *4000 грн.* |

2. Нараховано дохід (виручку) від реалізації продукції (в тому числі з ПДВ)

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 36* | *198000 грн.* |
| *Кредит рахунка 70* | *198000 грн.* |

3. Нараховано податок на додану вартість

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 70* | *33000 грн.* |
| *Кредит рахунка 64* | *33000 грн.* |

4. Списання доходу від реалізації продукції (198000 – 33000)

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 70* | *165000 грн.* |
| *Кредит рахунка 791* | *165000 грн.* |

5. Списання собівартості реалізованої продукції

| | |
|---|---|
| *Дебет рахунка 791* | *130000 грн.* |
| *Кредит рахунка 90* | *130000 грн.* |

Для обліку реалізації продукції, товарів, робіт і послуг використовують товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, звіти про продаж продукції, акти на виконані роботи і послуги та інші докумен-

ти. На підставі первинних документів складають Реєстри документів з реалізації продукції, товарів, робіт та послуг. Наприкінці місяця на підставі даних реєстрів складають «Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг» підсумкові дані якої переносять у Журнал 5 або 5А та Журнал 6 (сільськогосподарські підприємства – у Журнал-ордер № 6 сг., в частині доходів, та Журнал-ордер № 5Г сг., в частині собівартості реалізованої продукції). Кредитові обороти Журналу (Журналів-ордерів) в кінці місяця переносять у Головну книгу.

Загальна схема обліку доходів і витрат від реалізації продукції (робіт, послуг) наведена на рисунку 28.

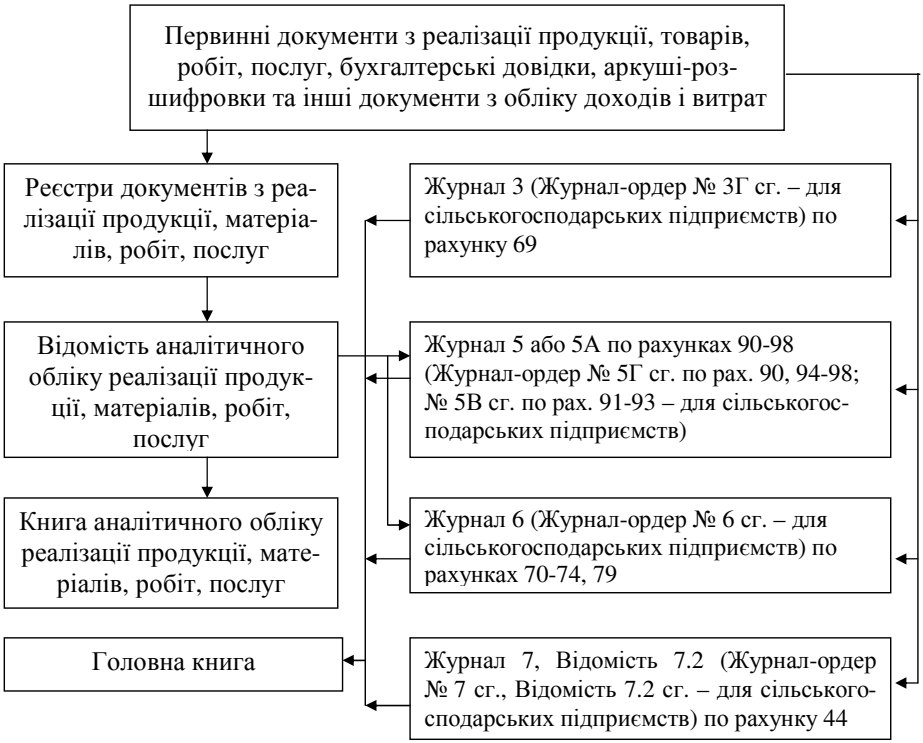



***Рис. 28. Загальна схема обліку доходів і витрат та результатів діяльності***

**Облік доходів майбутніх періодів.** Доходи, що одержані у звітному періоді, але належать до наступних звітних періодів, відображаються в обліку і звітності окремою статтею і обліковуються на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

До доходів майбутніх періодів відносять: доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби і інші необоротні активи (авансові орендні платежі); передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання; виручка за вантажні перевезення; виручка від продажу квитків транспортних і театрально-видовищних підприємств; абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

Суми одержаних доходів відносять на кредит рахунка 69 і дебет рахунків: 18 – нарахування орендної плати авансом; 30, 31 – одержання авансових платежів на рахунки коштів; 48 – зарахування цільових внесків і цільових надходжень до доходів майбутніх періодів.

Ці доходи підлягають списанню на відповідні рахунки обліку доходів при настанні того звітного періоду, до якого вони належать. При цьому рахунок 69 по дебету кореспондує з кредитом рахунків: 70 – зарахування доходів майбутніх періодів до доходу від реалізації звітного періоду; 74 – зарахування доходів майбутніх періодів до інших доходів звітного періоду.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведуть за їх видами, датами їх утворення і визнання доходів звітного періоду.

Облік доходів майбутніх періодів ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 3Г сг.) та Головній книзі.

### 14.3. Облік інших операційних доходів і витрат

**Облік інших операційних доходів.** Для узагальнення інформації про інші доходи операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, використовують рахунок 71 «Інший операційний дохід». Відносно балансу цей рахунок є пасивним – за кредитом відображають

збільшення (одержання) доходу, за дебетом – його зменшення (зменшення на суми непрямих податків, списання в порядку закриття рахунка). В кінці звітного періоду рахунок 71 закривається.

На рахунку 71 (за відповідними субрахунками) відображають:

- дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;
- дохід від купівлі-продажу іноземної валюти;
- дохід від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу;
- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційної курсової різниці з операцій в іноземній валюті;
- суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув термін позовної давності;
- відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні);
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- інші доходи від операційної діяльності.

За кредитом рахунок 71 «Інший операційний дохід» кореспондує з дебетом рахунків: 20–22, 25–28 – оприбутковано раніше списані оборотні матеріальні активи; 23 – оприбутковано раніше списане незавер-шене виробництво; дохід від первісного визнання активів; 30, 31 – дохід від операційної курсової різниці, одержані пені, штрафи; 36 – нараховано дохід від реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів; дохід від безоплатно одержаних оборотних активів; 37 – дохід від операційної оренди активів (нарахована орендна плата); 63, 66, 68 – дохід від списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності та ін.

За дебетом рахунок 71 «Інший операційний дохід» кореспондує з кредитом рахунків: 64 – нараховано податок на додану вартість при реалізації інших оборотних активів; 79 – списано інші операційні доходи на рахунок фінансових результатів.

**Облік інших витрат операційної діяльності.** Облік інших витрат операційної діяльності ведуть на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». На цьому рахунку (за відповідними субрахунками) обліковують такі витрати:

- витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;
- витрати на дослідження і розробки;
- витрати на купівлю-продаж іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу;
- суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пені, неустойки;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

За дебетом рахунка 94 відображають суми визнаних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – нарахована амортизація по об'єктах невиробничої сфери (житлово-комунальне господарство, дитячі дошкільні заклади, будинки відпочинку, санаторії та інші заклади оздоровчого та культурного призначення); 20 – вартість виробничих запасів, використаних на дослідження і розробки; собівартість реалізованих запасів; 20–22, 24–28 – нестача або знецінення запасів; 23 – витрати від первісного визнання активів; 30 – нестача готівки; 31 – ві-

дображення собівартості реалізованої іноземної валюти; 31, 36 – втрати від курсової різниці іноземної валюти; 36, 37 – списано безнадійну дебіторську заборгованість; визнано штрафи, неустойки, пеню; 50, 60, 63 – курсова різниця за кредиторською заборгованістю в іноземній валюті; 66, 65 – нараховано оплату праці з відрахуваннями працівникам при виконанні досліджень та розробок, а також працівникам житлово-комунальної служби та іншому персоналу обслуговуючих господарств та ін.

За кредитом рахунок 94 кореспондує з дебетом рахунка 79 – списання інших витрат операційної діяльності. В результаті чого рахунок 94 закривається.

**Облік адміністративних витрат.** Для обліку загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства призначений рахунок 92 «Адміністративні витрати». До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання;
- 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;
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

– інші витрати загальногосподарського призначення.

За дебетом рахунка 92 відображають суми визнаних адміністративних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – нарахована амортизація по необоротних активах загальногосподарського призначення; 20, 22, 26, 27, 28 – списання на адміністративні витрати виробничих запасів, продукції, товарів; 30, 31, 33 – використання коштів на адміністративні витрати; 37 – використання підзвітних сум; 63, 68 – вартість виконаних робіт загальногосподарського призначення сторонніми організаціями; 64 – нарахування податків і обов'язкових платежів, що включаються на загальногосподарські витрати; 66, 65 – нарахована оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи адмінуправлінському та іншому загальногосподарському персоналу та ін.

За кредитом рахунка 92 відображають списання в кінці звітного періоду загальногосподарських витрат на рахунок 79: дебет рахунка 79, кредит рахунка 92.

**Облік витрат на збут.** Витратами на збут є витрати, пов'язані з реалізацією продукції:

– витрати пакувальних матеріалів для затарювання 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, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг;
– витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки;
– витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
– інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, робіт, послуг.

Для обліку витрат на збут використовують рахунок 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунка 93 відображають суми визнаних витрат на збут в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – нарахована амортизація по необоротних активах, що використовуються при реалізації продукції, товарів, робіт, послуг; 20, 22, 25, 26, 27, 28 – списання запасів на витрати по збуту; 30, 31, 33 – використання коштів на витрати по збуту; 37 – використання підзвітних сум; 47 – створення резерву гарантійних ремонтів; 66, 65 – нарахована оплата праці з відрахуваннями працівникам, зайнятим збутом продукції; 64 – нараховано податки і обов'язкові збори та платежі, що включаються у витрати по збуту; 63, 68 – виконання робіт з реалізації продукції сторонніми організаціями. За кредитом рахунка 93 відображають списання витрат на збут на рахунок фінансових результатів: дебет рахунка 79, кредит рахунка 93.

Облік інших операційних доходів за рахунком 71 ведуть у Журналі 6 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 6 сг. та Відомості № 6.7 сг.).

Облік інших операційних витрат за рахунками 92, 93, 94 ведуть у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 5В сг. обліковують операції за рахунками 92, 93 та у Журналі-ордері № 5Г сг. обліковують операції за рахунком 94).

У кінці звітного періоду кредитові обороти рахунків 71, 92, 93, 94 з відповідних Журналів (Журналів-ордерів) переносять у Головну книгу.

Загальна схема обліку інших операційних доходів і витрат наведена на рисунку 28 (стор. 359).

### 14.4. Облік доходів і витрат від фінансових операцій

**Облік доходів від участі в капіталі.** Доходом від участі в капіталі є дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться методом участі в капіталі. Для обліку такого доходу призначений рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі».

За кредитом рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» відображають збільшення (одержання) доходу в кореспонденції з дебетом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

За дебетом рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» списують суми в порядку закриття даного рахунка з віднесенням їх на кредит рахунка 79 «Фінансові результати».

На відповідних субрахунках рахунка 72 ведуть облік доходів, пов'язаних зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими, спільними чи дочірніми підприємствами прибутків.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведуть за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

**Облік втрат від участі в капіталі.** Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

Для обліку втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, використовують рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі».

За дебетом рахунка 96 відображають суми визнаних втрат у кореспонденції з кредитом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», за кредитом – списання втрат від участі в капіталі: дебет рахунка 79, кредит рахунка 96.

На відповідних субрахунках рахунка 96 ведуть облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими, спільними чи дочірніми підприємствами збитків.

**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 обліковують на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», призначений рахунок 73 «Інші фінансові доходи», до якого відкривають окремі субрахунки

по одержаних дивідендах, відсотках та інших доходах від фінансових операцій.

За кредитом рахунка 73 відображають визнану суму доходу в кореспонденції з дебетом рахунків: 14 – зарахування на приріст довгострокових фінансових інвестицій дивідендів, належних від інших підприємств; 18 – віднесення дивідендів на довгострокову дебіторську заборгованість; 30, 31 – отримано дивіденди на рахунки коштів; 35 – зараховано дивіденди як поточні фінансові інвестиції; 50, 60, 67, 68 – зараховано до інших фінансових доходів суми списаних позик, кредиторської заборгованості з учасниками та іншої кредиторської заборгованості та ін.

За дебетом рахунка 73 відображають списання інших фінансових доходів на рахунок фінансових результатів: дебет рахунка 73, кредит рахунка 79. Аналітичний облік інших фінансових доходів підприємства ведуть за об'єктами інвестування.

**Облік фінансових витрат.** До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Для обліку витрат фінансової діяльності підприємства використовують рахунок 95 «Фінансові витрати». За дебетом рахунка 95 обліковують суми визнаних витрат у кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31 – оплата витрат, пов'язаних з випуском цінних паперів готівкою та шляхом перерахування коштів з рахунків банку; 50, 60 – оплата витрат, пов'язаних з випуском цінних паперів за рахунок позик банку; 52 – відображення витрат, пов'язаних з випуском облігацій; 53 – нарахування орендної плати; 68 – нарахування відсотків за користування кредитами банків. За кредитом рахунка 95 відображають списання фінансових витрат на рахунок фінансових результатів: дебет рахунка 79, кредит рахунка 95.

Облік доходів за рахунками 72 і 73 ведуть у Журналі 6 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 6 сг., Відомості № 6.7 сг.) та Головній книзі.

Облік витрат за рахунками 95 і 96 ведуть у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 5Г сг., Відомості № 5.12 сг.) та Головній книзі.

Загальна схема обліку фінансових доходів і витрат наведена на рисунку 28 (стор. 359).

### 14.5. Облік інших доходів і витрат діяльності

**Облік інших доходів діяльності.** Доходи, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, обліковують на рахунку 74 «Інші доходи». На цьому рахунку за відповідними субрахунками відображають доходи від: зміни вартості фінансових інструментів; реалізації фінансових інвестицій; відновлення корисності активів; неопераційної курсової різниці; безоплатно одержаних активів; інші доходи діяльності.

За кредитом рахунка 74 відображають збільшення (одержання) доходу в кореспонденції з дебетом рахунків: 10, 11, 12 – безоплатне надходження основних засобів і нематеріальних активів; 14 – відображення курсової різниці за фінансовими інвестиціями в іноземній валюті; 15 – безоплатне прийняття незавершеного будівництва; 20 – отримано виробничі запаси від ліквідації основних засобів; 30, 31 – отримано дохід від реалізації фінансових інвестицій на рахунки коштів або безоплатно одержані кошти; 34, 35 – курсова різниця за короткостроковими векселями одержаними і поточними фінансовими інвестиціями в іноземній валюті; 48 – зараховано цільові внески до інших доходів; 50, 63, 64, 65, 67, 68 – списано довгострокову позику та іншу кредиторську заборгованість; 69 – зараховано доходи майбутніх періодів до інших доходів звітного періоду та ін.

За дебетом рахунка 74 обліковують належну суму непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору й інших обов'язкових платежів), а також списання доходів у порядку закриття даного рахунку і віднесення на рахунок фінансових результатів в кореспонденції з кредитом рахунків: 64 – нарахування податку на додану вар-

тість, акцизного збору та інших обов'язкових платежів; 79 – списання інших доходів на рахунок фінансових результатів.

**Облік інших витрат діяльності.** До складу інших витрат включаються витрати, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- витрати від зміни вартості фінансових інструментів;
- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- втрати від зменшення корисності активів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (демонтаж, розбирання об'єктів, інші витрати);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати діяльності.

Для обліку витрат, що виникають у процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, використовують рахунок 97 «Інші витрати» до якого відкривають субрахунки за видами таких витрат.

За дебетом рахунок 97 кореспондує з кредитом рахунків: 10, 11, 12, 14 – відображення залишкової вартості ліквідованих необоротних активів підприємства; уцінка необоротних активів; втрати від зменшення корисності активів; 14 – відображення собівартості реалізованих довгострокових фінансових інвестицій; 15 – списання капітальних інвестицій; 18 – списання довгострокової дебіторської заборгованості; списання інших необоротних активів; 30, 31 – оплата витрат з ліквідації необоротних активів; 34 – відображення дисконту за переказним векселем; 35 – відображення собівартості реалізованих поточних фінансових інвестицій; 65, 66 – нарахована оплата праці з нарахуваннями на соціальні заходи працівникам, зайнятим на ліквідації основних засобів та ін.

За кредитом рахунка 97 відображають списання інших витрат діяльності на рахунок фінансових результатів: дебет рахунка 79, кредит рахунка 97.

Облік інших доходів за рахунком 74 ведуть у Журналі 6 (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 6 сг., Відомості № 6.7 сг.) та Головній книзі.

Облік витрат за рахунком 97 ведуть у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 5Г сг., Відомості № 5.12 сг.) та Головній книзі.

Загальна схема обліку інших доходів і інших витрат наведена на рисунку 28 (стор. 359).

## 14.6. Облік податку на прибуток

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Конкретні умови оподаткування прибутку підприємств передбачені Податковим кодексом України (Розділ III «Податок на прибуток підприємств»).

На рахунку 98 «Податок на прибуток» ведуть облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток». На цьому рахунку також ведуть облік відрахувань до Державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності.

За дебетом рахунка 98 відображають нараховану суму податку на прибуток та інших відрахувань в кореспонденції з кредитом рахунків: 17 – списання відстрочених податкових активів; 54 – відображення відстрочених податкових зобов'язань у випадках перевищення прибутку за даними бухгалтерського обліку над оподатковуваним прибутком; 64 – нарахування податку на прибуток.

За кредитом рахунка 98 відображають списання сум і включення до фінансових результатів: дебет рахунка 79, кредит рахунка 98.

Підприємства, які не ведуть рахунків класу 9 «Витрати діяльності», здійснюють облік податку на прибуток на рахунку 85 «Інші затрати».

Облік операцій на рахунку 98 здійснюють у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі-ордері № 5Г сг., Відомості № 5.12 сг.) та Головній книзі.

## 14.7. Порядок формування фінансових результатів діяльності підприємства і відображення їх в обліку

Порядок обліку і узагальнення інформації про фінансові результати регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», 16 «Витрати», іншими законодавчими актами і нормативними документами.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати призначений рахунок 79 «Фінансові результати», який є операційним, порівняльним. Порівнюючи доходи (кредит рахунка 79) з витратами (дебет рахунка 79) визначають фінансовий результат – прибуток чи збиток.

Сальдо рахунка 79 (після порівняння доходів і витрат) при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» таким записом: прибуток – дебет рахунка 79, кредит рахунка 44; збиток – дебет рахунка 44, кредит рахунка 79.

До рахунка 79 відкривають такі субрахунки: 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої діяльності».

На субрахунку 791 визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунка відображають в порядку закриття рахунків суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки

70, 71), за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати (рахунки 90, 92, 93, 94).

На субрахунку 792 визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунка відображають списання сум в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів (рахунки 72, 73), за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95, 96.

На субрахунку 793 визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом субрахунка відображають списання суми в порядку закриття рахунка обліку інших доходів (рахунок 74), за дебетом – списання інших витрат з рахунка 97.

Наведемо конкретний приклад з формування фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 29):

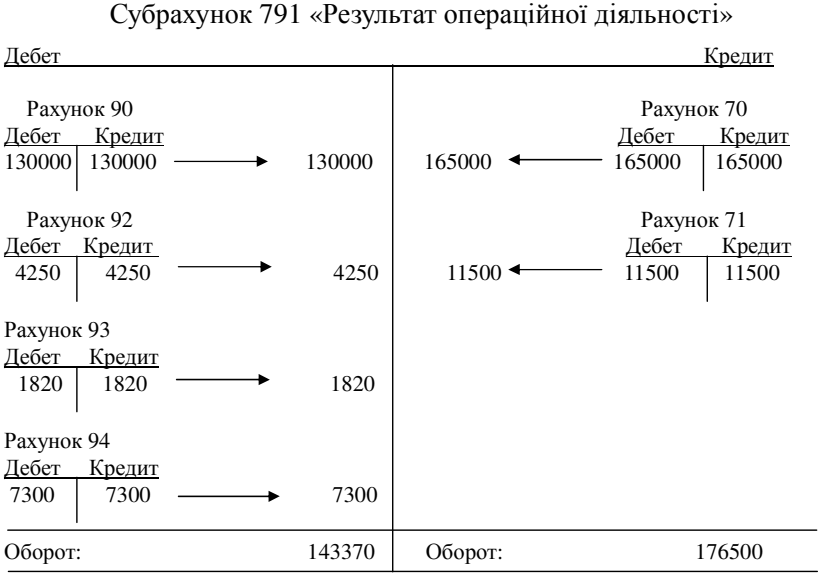



***Рис. 29. Схема обліку доходів і витрат діяльності підприємства та визначення фінансових результатів***

Субрахунок 792 «Результат фінансових операцій»

| Дебет | | Кредит | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Рахунок 95 | | | | Рахунок 73 | |
| Дебет | Кредит | | | Дебет | Кредит |
| 220 | 220 | → 220 | 580 | ← 580 | 580 |
| Рахунок 96 | | | | Рахунок 72 | |
| Дебет | Кредит | | | Дебет | Кредит |
| 630 | 630 | → 630 | 4250 | ← 4250 | 4250 |
| Оборот: | | 850 | Оборот: | | 4830 |

Субрахунок 793 «Результат іншої діяльності»

| Дебет | | Кредит | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Рахунок 97 | | | | Рахунок 74 | |
| Дебет | Кредит | | | Дебет | Кредит |
| 65550 | 65550 | → 65550 | 75400 | ← 75400 | 75400 |
| Оборот: | | 65550 | Оборот: | | 75400 |

Рахунок 79 «Фінансові результати»

| Дебет | | | Кредит |
|---|---|---|---|
| | | 143370 | 176500 |
| | | 850 | 4830 |
| | | 65550 | 75400 |
| Рахунок 98 | | | |
| Дебет | Кредит | | |
| 8453 | 8453 → | 8453 | |
| Оборот: | | 218223 | Оборот: 256730 |
| Рахунок 44 | | | |
| Дебет | Кредит | | |
| | 38507 ← | 38507 | |
| Оборот: | | 256730 | Оборот: 256730 |

***Продовж. рис. 29. Схема обліку доходів і витрат діяльності підприємства та визначення фінансових результатів***

У наведеному прикладі підприємство одержало прибуток у сумі 38507 грн., який буде списано з дебету рахунка 79 «Фінансові результати» на кредит рахунка 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)».

Облік фінансових результатів здійснюють у Журналі 6 (за рахунком 79), Журналі 7 (за рахунком 44) та Головній книзі. Сільськогосподарські підприємства облік операцій за рахунком 79 ведуть у Журналі-ордері № 6 сг., Відомості № 6.7 сг., а за рахунком 44 – у Журналі-ордері № 7 сг., Відомості № 7.2 сг.

У кінці звітного періоду кредитові обороти рахунків 79 і 44 з відповідних Журналів (Журналів-ордерів) переносять до Головної книги.

**Запитання для самоконтролю**

1. *Що таке доходи діяльності підприємства і як їх класифікують?*
2. *Що таке витрати діяльності підприємства і як їх класифікують?*
3. *Як обліковують доходи і витрати від реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг?*
4. *Як обліковують інші операційні доходи і витрати?*
5. *Як обліковують адміністративні витрати?*
6. *Як обліковують витрати на збут?*
7. *Як обліковують доходи і витрати від фінансових операцій?*
8. *Як обліковують інші доходи і витрати діяльності підприємства?*
9. *Як ведуть облік податку на прибуток?*
10. *Який порядок формування фінансових результатів діяльності підприємства?*
11. *Як відображають формування фінансових результатів підприємства в обліку?*
12. *Що відображають на дебеті і кредиті рахунка 79?*
13. *Як формується інформація про доходи і витрати в журналах (журналах-ордерах) і Головній книзі?*

**Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань**

**1. Реалізовано тварин, які були на вирощуванні та відгодівлі (по собівартості):**

а) Дебет 90 Кредит 23
б) Дебет 21 Кредит 70
в) Дебет 26 Кредит 70
г) Дебет 90 Кредит 21
д) Дебет 90 Кредит 27

**2. Відображення собівартості реалізованих робіт і послуг власних допоміжних виробництв:**

а) Дебет 90 Кредит 23
б) Дебет 20 Кредит 70
в) Дебет 26 Кредит 70
г) Дебет 90 Кредит 20
д) Дебет 90 Кредит 27

**3. Включення до собівартості реалізованих продукції, робіт, послуг нерозподілених постійних загальновиробничих витрат:**

а) Дебет 91 Кредит 23
б) Дебет 90 Кредит 91
в) Дебет 91 Кредит 70
г) Дебет 90 Кредит 20
д) Дебет 90 Кредит 27

**4. Нараховано податок на прибуток:**

а) Дебет 64 Кредит 70
б) Дебет 64 Кредит 44
в) Дебет 64 Кредит 98
г) Дебет 98 Кредит 64
д) Дебет 90 Кредит 64

**5. Списано адміністративні витрати підприємства на рахунок фінансових результатів:**

а) Дебет 92 Кредит 44
б) Дебет 91 Кредит 44

в) Дебет 79 Кредит 92
г) Дебет 44 Кредит 91
д) Дебет 44 Кредит 92

**6. Списано витрати на збут на рахунок фінансових результатів:**

а) Дебет 79 Кредит 94
б) Дебет 93 Кредит 44
в) Дебет 93 Кредит 37
г) Дебет 44 Кредит 93
д) Дебет 79 Кредит 93

**7. Використані сировина і матеріали на роботи, пов'язані з дослідженнями та розробками:**

а) Дебет 93 Кредит 94
б) Дебет 94 Кредит 20
в) Дебет 94 Кредит 37
г) Дебет 92 Кредит 20
д) Дебет 20 Кредит 94

**8. Списано інші операційні витрати на рахунок фінансових результатів:**

а) Дебет 94 Кредит 79
б) Дебет 94 Кредит 48
в) Дебет 48 Кредит 94
г) Дебет 79 Кредит 94
д) Дебет 44 Кредит 94

**9. Списано фінансові витрати на рахунок фінансових результатів:**

а) Дебет 95 Кредит 79
б) Дебет 94 Кредит 95
в) Дебет 44 Кредит 95
г) Дебет 95 Кредит 44
д) Дебет 79 Кредит 95

**10. Списано втрати від участі в капіталі на фінансові результати:**

а) Дебет 96 Кредит 44
б) Дебет 44 Кредит 96
в) Дебет 79 Кредит 96

г) Дебет 14 Кредит 96
д) Дебет 96 Кредит 79

**11. Відображено втрати від зменшення корисності основних засобів:**

а) Дебет 97 Кредит 10
б) Дебет 23 Кредит 10
в) Дебет 10 Кредит 97
г) Дебет 97 Кредит 13
д) Дебет 13 Кредит 10

**12. Списано інші витрати на рахунок фінансових результатів:**

а) Дебет 97 Кредит 23
б) Дебет 79 Кредит 97
в) Дебет 97 Кредит 79
г) Дебет 79 Кредит 97
д) Дебет 23 Кредит 97

**13. Списано дохід від реалізації товарів на рахунок фінансових результатів:**

а) Дебет 44 Кредит 70
б) Дебет 90 Кредит 28
в) Дебет 28 Кредит 44
г) Дебет 70 Кредит 79
д) Дебет 79 Кредит 70

**14. Зараховано до поточного доходу доходи майбутніх періодів:**

а) Дебет 44 Кредит 70
б) Дебет 30 Кредит 69
в) Дебет 69 Кредит 44
г) Дебет 70 Кредит 79
д) Дебет 69 Кредит 70

**15. Списано інший операційний дохід на рахунок фінансових результатів:**

а) Дебет 79 Кредит 71
б) Дебет 30 Кредит 69
в) Дебет 71 Кредит 79

г) Дебет 68 Кредит 79
д) Дебет 71 Кредит 68

**16. Нараховано дохід від участі в капіталі:**

а) Дебет 44 Кредит 14
б) Дебет 14 Кредит 72
в) Дебет 72 Кредит 71
г) Дебет 36 Кредит 72
д) Дебет 71 Кредит 36

**17. Списано дохід від участі в капіталі на рахунок фінансових результатів:**

а) Дебет 79 Кредит 72
б) Дебет 30 Кредит 69
в) Дебет 31 Кредит 79
г) Дебет 68 Кредит 79
д) Дебет 72 Кредит 79

**18. Списано інші фінансові доходи на рахунок фінансових результатів:**

а) Дебет 79 Кредит 72
б) Дебет 73 Кредит 79
в) Дебет 31 Кредит 73
г) Дебет 79 Кредит 73
д) Дебет 72 Кредит 79

**19. Зараховано до іншого доходу доходи майбутніх періодів:**

а) Дебет 44 Кредит 70
б) Дебет 74 Кредит 69
в) Дебет 69 Кредит 74
г) Дебет 70 Кредит 79
д) Дебет 69 Кредит 70

**20. Списано інший дохід на рахунок фінансових результатів:**

а) Дебет 74 Кредит 79
б) Дебет 74 Кредит 69
в) Дебет 79 Кредит 74
г) Дебет 70 Кредит 79
д) Дебет 69 Кредит 70

# РОЗДІЛ 15. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

## 15.1. Звітність, її суть і класифікація

**Звітність** являє собою систему взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що характеризують фінансовий і майновий стан підприємства за звітний період. Вона є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку. Складанням звітності завершується повний цикл облікової роботи на підприємстві.

Звітність є важливим джерелом інформації для проведення економічного аналізу, планування і прогнозування господарської діяльності. Використовуючи дані звітності, виявляють причини невиконання виробничої програми, встановлюють невикористані резерви виробництва і намічають конкретні шляхи підвищення його ефективності, зміцнення фінансового стану підприємства. Звітність повинна забезпечити прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Звітність буває різних видів, складається і представляється у різні періоди, містить інформацію одного підприємства і декількох підприємств, призначена як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів. Виходячи з цього, звітність класифікують за видами обліку, строками складання і подання, ступенем узагальнення зведеної інформації та за користувачами звітної інформації (рис. 30).

За видами обліку звітність поділяють на оперативну, статистичну, бухгалтерську (фінансову) і податкову.

Оперативна звітність складається за даними оперативного обліку і містить інформацію про найбільш важливі показники за короткі проміжки часу: денний виробіток продукції та її збут, заготівля сировини і матеріалів та ін.

Статистична звітність відображає масові явища і процеси, ґрунтується на даних статистичного обліку.

Бухгалтерська звітність відображає наростаючим підсумком майнове та фінансове становище господарюючого суб'єкта, результати господарської діяльності за звітний період (місяць, квартал, рік) і

ґрунтується на даних синтетичного і аналітичного обліку. Показники бухгалтерської звітності узагальнюються у грошовому виразі.

***Рис. 30. Класифікація звітності***

Податкова звітність ґрунтується і складається за даними податкового обліку.

За строками складання і подання звітність поділяють на поточну (проміжну) і річну. Поточна звітність включає звіти за місяць (або більш коротші терміни), квартал. Річна звітність охоплює відповідні звітні форми річного звіту підприємства.

За ступенем узагальнення зведеної інформації бухгалтерська звітність складається за даними одного підприємства, декількох підприємств (зведена фінансова звітність), головного підприємства і його дочірніх підприємств (консолідована фінансова звітність).

За користувачами звітної інформації розрізняють внутрішню і зовнішню звітність. Внутрішня звітність призначена для внутрішніх користувачів, а зовнішня – для зовнішніх (інвесторів, кредитних установ, податкових і інших організацій, осіб).

Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, називають фінансовою звітністю. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року).

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців.

Фінансову звітність складають і подають всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік згідно з законодавством.

Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

## 15.2. Бухгалтерська фінансова звітність

**Загальні вимоги та порядок подання фінансової звітності.** Вимоги щодо складання і подання фінансової звітності регламентуються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національним положенням (стандартом) бухгалтер-

ського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а також Порядком подання фінансової звітності, який затверджується постановою Кабінету Міністрів України.

Під час підготовки фінансової звітності, формування її показників необхідно дотримуватись таких принципів: автономності підприємства; безперервності діяльності; періодичності; історичної (фактичної) собівартості; нарахування та відповідності доходів і витрат; повного висвітлення; послідовності; обачності; превалювання сутності над формою; єдиного грошового вимірника.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Фінансова звітність подається:

- органам, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- органам державної статистики згідно із законодавством;
- органам Державної казначейської служби щодо використання коштів державного бюджету;
- органам казначейської служби та місцевим фінансовим органам (райдержадміністрацій, міськвиконкомів обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій) щодо використання коштів місцевих бюджетів.

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 28 лютого наступного за звітним року.

Квартальна звітність подається розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів не пізніше 15 числа місяця, що настає за зві-

тним кварталом, а річна фінансова звітність – не пізніше ніж 22 січня року, що настає за звітним роком.

Об'єднання підприємств, утворені на добровільних засадах, подають власну та зведену фінансову звітність, якщо це передбачено установчими документами, Міністерством економіки і Міністерством фінансів України щокварталу не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та щороку не пізніше 15 квітня наступного за звітним року. В такому ж порядку подають власну і зведену фінансову звітність об'єднання підприємств, утворені за рішенням Кабінету Міністрів України або центрального органу виконавчої влади, який здійснює управління майном підприємств.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

Публічні акціонерні товариства зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях.

У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний Баланс і у випадках, передбачених законами, публікує його протягом 45 днів.

Національний орган України з акредитації зобов'язаний не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річні фінансові звіти у вигляді окремих видань та/або розміщення на власному веб-сайті в Інтернеті.

**Періодична бухгалтерська звітність.** Основу періодичної бухгалтерської звітності складає квартальна звітність. До складу квартальної звітності входить Баланс підприємства і Звіт про фінансові результати. Квартальна бухгалтерська звітність подається не пізніше 25 числа наступного місяця за звітним періодом органу управління

підприємством (управлінню агропромислового розвитку), трудовим колективам, засновникам підприємства, органу державної статистики та іншим користувачам відповідно до законодавства.

Крім зазначених звітних документів, сільськогосподарські підприємства подають в податкову адміністрацію відповідну звітність по податках і зборах.

У квартальному Балансі залишки показують за статтями на початок року і на кінець звітного періоду (кварталу) у тис. грн. Основою для його складання є Головна книга. У зв'язку з тим, що сільськогосподарські підприємства фактичну собівартість продукції визначають в кінці року, окремі статті квартального Балансу мають розрахунковий характер (затрати, фінансовий результат, продукція та ін.).

Одночасно з квартальним Балансом подається Звіт про фінансові результати. Для заповнення звіту використовують дані Головної книги, Журналів-ордерів і Відомостей до них, інших регістрів, в яких ведуть рахунки доходів і витрат. Так як фінансовий результат визначається в кінці звітного року, у квартальному звіті цей показник визначають розрахунковим методом.

Періодична бухгалтерська звітність підписується керівником і головним бухгалтером підприємства, які несуть відповідальність за достовірність її показників.

**Організація робіт і складання річної бухгалтерської (фінансової) звітності.** Складання річної бухгалтерської звітності є завершальним етапом в організації звітності, тому від його проведення залежить достовірність звітних показників. Річна звітність вимагає проведення певних підготовчих робіт, а саме: інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, коштів, незавершеного виробництва; взаємозвірки розрахунків з різними підприємствами; визначення фактичної собівартості продукції, робіт і послуг та закриття рахунків з обліку витрат; проведення індексації залишків основних засобів та нематеріальних активів і інших товарно-матеріальних цінностей; регулювання залишків валютних коштів на дату складання звітності та інші важливі роботи.

Спочатку проводять інвентаризацію всіх цінностей, результати інвентаризації відображають на рахунках бухгалтерського обліку. Перевіряють правильність записів у регістрах бухгалтерського обліку і виправляють виявлені помилки.

Відповідальним етапом є проведення робіт по визначенню фактичної собівартості продукції, списанню калькуляційних різниць і закриттю затратних рахунків. На сільськогосподарських підприємствах розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється в такій послідовності:

1) розподіляються між окремими об'єктами обліку витрати на утримання необоротних активів;
2) визначається фактична собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;
3) розподіляються загальні витрати на: зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд; вапнування і гіпсування ґрунтів; утримання полезахисних смуг;
4) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;
5) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних втрат;
6) розподіляються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати;
7) визначається загальна сума виробничих витрат підприємства по об'єктах обліку;
8) визначається собівартість продукції рослинництва;
9) визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції;
10) розподіляються витрати з утримання кормоцехів;
11) визначається собівартість продукції тваринництва;
12) визначається собівартість продукції інших промислових виробництв;
13) визначається собівартість товарної продукції рослинництва, тваринництва та підсобних промислових виробництв.

У кінці року після визначення фактичної собівартості продукції, робіт і послуг списують калькуляційні різниці (доводять планову собівартість до рівня фактичних витрат). Якщо при первісному визнанні сільськогосподарську продукцію та біологічні активи оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, різницю списують відповідно на доходи (якщо справедлива вартість більша за фактичну) або на витрати (якщо справедлива вартість менша за фактичну). В результаті рахунки по обліку витрат на виробництво закривають, крім рахунків, по яких залишається незавершене виробництво. Визначають залишки по кожному рахунку Головної книги. Після цього приступають безпосередньо до складання форм річної звітності.

### 15.3. Коротка характеристика форм фінансової звітності

Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал, приміток до річної фінансової звітності. Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття статей фінансової звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Суб'єкти малого підприємництва і представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності складають скорочену за показниками фінансову звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Однією з основних форм бухгалтерської звітності є **«Баланс» (звіт про фінансовий стан) (форма №1)**, який складається за даними залишків по дебету і кредиту синтетичних рахунків на початок і кінець звітного періоду, взятих з Головної книги. Дані вступного балансу повинні відповідати даним затвердженого заключного балансу за

період, що передував звітному, розбіжності повинні бути пояснені. При складанні балансу важливе значення має дотримання загальних принципів оцінки активів і пасивів, що регламентується національними положеннями (стандартами).

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Більшість статей балансу відображають активи і пасиви по окремо взятих синтетичних рахунках. Тільки незначна кількість статей охоплює інформацію про залишки двох або декількох рахунків (основні засоби, інші необоротні активи, запаси, інша поточна дебіторська заборгованість, гроші та їх еквіваленти, інші оборотні активи, інші довгострокові зобов'язання, поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги, інші поточні зобов'язання). Це дає змогу реально оцінити фінансовий стан підприємства як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам інформації.

Проаналізувавши основні показники балансу зовнішні користувачі приймають рішення щодо інвестування даного підприємства, надання йому кредитів, постачання матеріальними ресурсами. Дані аналізу використовуються внутрішніми користувачами з метою пошуку резервів щодо підвищення ефективності господарської діяльності і зміцнення фінансового стану підприємства.

Важливою формою звітності є **«Звіт про фінансові результати» (звіт про сукупний дохід) (форма № 2)**, яка характеризує кінцевий результат фінансово-господарської діяльності підприємства.

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Дана форма включає чотири розділи. У першому розділі «Фінансові результати» відображають, поступовим зіставленням доходів і витрат, фінансові результати від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, а також чистий фінансовий результат

(прибуток чи збиток) за звітний період. Для заповнення першого розділу використовують дані рахунків доходів (клас 7 «Доходи і результати діяльності») і витрат (клас 9 «Витрати діяльності»).

У другому розділі «Сукупний дохід» відображають дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, частку іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств, інший сукупний дохід до і після оподаткування та загальну суму сукупного доходу.

У третьому розділі «Елементи операційних витрат» показують операційні витрати за елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Цей розділ заповняється при використанні рахунків класу 8 (80, 81, 82, 83, 84), а якщо підприємство не застосовує даних рахунків – за допомогою вибірок з облікових регістрів відповідних витрат.

У четвертому розділі «Розрахунок показників прибутковості акцій» розраховується чистий прибуток (збиток) і скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію та дивіденди на акцію. Цей розділ заповнюють акціонерні товариства, прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах. Слід зазначити, що грошові показники цього розділу наводяться в гривнях і копійках.

**«Звіт про рух грошових коштів» (форма № 3)** являє собою розшифровку руху грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають в результаті відповідної діяльності. Якщо рух грошових коштів в результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності.

Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються.

Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії активів тощо) не включаються до даного звіту.

Чистий рух грошових коштів за звітний період визначається як алгебраїчна сума чистого руху коштів операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

Проаналізувавши показники звіту про рух грошових коштів можна встановити, звідки (за рахунок якого виду діяльності) підприємство одержує найбільше коштів та куди їх направлено, чи воно платоспроможне, який його загальний фінансовий стан.

**«Звіт про власний капітал» (форма № 4)**. Метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Якщо у першому розділі пасиву балансу «Власний капітал» наводяться дані про залишки на початок і кінець звітного періоду всіх видів власного капіталу, то у формі № 4 «Звіт про власний капітал», поряд із залишками на початок і кінець року, дається розшифровка змін у власному капіталі (коригування внаслідок зміни облікової політики, виправлення помилок, розподіл прибутку, внески учасників, вилучення капіталу, інші зміни в капіталі). Ці зміни наводяться за видами власного капіталу: зареєстрований (пайовий) капітал; капітал у дооцінках; додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); неоплачений капітал; вилучений капітал.

Для заповнення звіту про власний капітал використовують дані балансу, звіту про фінансові результати, дані аналітичного і синтетичного обліку.

До річної фінансової звітності додаються **Примітки (форма № 5)**, що розкривають: облікову політику підприємства; інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами); інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

У примітках до річної фінансової звітності відображають за відповідними розділами:

1. Нематеріальні активи – наявність та рух за їх групами відповідно до субрахунків рахунка 12 «Нематеріальні активи»;

2. Основні засоби – наявність та рух основних засобів за їх групами, що відповідають переліку субрахунків рахунків 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

3. Капітальні інвестиції – проведені капітальні інвестиції за рік і на кінець року за видами відповідно до субрахунків рахунка 15 «Капітальні інвестиції»;

4. Фінансові інвестиції – окремо довгострокові і поточні фінансові інвестиції;

5. Доходи і витрати – окремо доходи і витрати: інші операційні, від участі в капіталі, інші фінансові, інші;

6. Грошові кошти – наявність коштів на кінець року в касі, на поточному рахунку в банку, на інших рахунках в банку, інші кошти;

7. Забезпечення і резерви – наявність і рух сум забезпечення майбутніх витрат і платежів (рахунок 47), резерв сумнівних боргів (рахунок 38);

8. Запаси – балансову вартість на кінець року і переоцінку за рік (дооцінку, уцінку) за видами запасів (рахунки класу 2);

9. Дебіторська заборгованість – наявність дебіторської заборгованості на кінець року і в тому числі за строками непогашення (рахунки поточної дебіторської заборгованості);

10. Нестачі і втрати від псування цінностей – виявлену суму нестач і втрат за рік, списання сум на винних осіб і суми, за якими на кінець року не прийняте остаточне рішення (залишені на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»);

11. Будівельні контракти – дохід за будівельними контрактами за звітний рік, заборгованість на кінець звітного року, суму затриманих коштів на кінець року, вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами;

12. Податок на прибуток – суму поточного податку на прибуток, відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання;

13. Використання амортизаційних відрахувань – суми нарахованих амортизаційних відрахувань за звітний рік та їх використання;

14. Біологічні активи – окремо за первісною і справедливою вартістю (залишок на початок року, надійшло і вибуло, залишок на кінець року) довгострокові і поточні біологічні активи за їх групами. Якщо біологічні активи обліковуються за первісною вартістю, окремими графами показують втрати від зменшення корисності або вигоди від відновлення корисності. Якщо біологічні активи обліковуються за справедливою вартістю, окремою графою передбачають зміни вартості за рік. По довгострокових біологічних активах, які обліковуються за первісною вартістю, крім цього, відображають накопичену амортизацію (на початок року і по вибулих об'єктах) та нараховану амортизацію за звітний рік;

15. Фінансові результати від первісного визнання і від реалізації сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів – розрахований окремо фінансовий результат від первісного визнання і від реалізації продукції та додаткових біологічних активів рослинництва і тваринництва в цілому та за їх видами.

Для заповнення форми № 5 використовують регістри синтетичного та аналітичного обліку більшості рахунків діючого Плану рахунків, зокрема всі Журнали (Журнали-ордери), більшість Відомостей до них, Головну книгу, бухгалтерські довідки, аркуші-розшифровки тощо.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» підприємство, яке зобов'язане оприлюднювати річну фінансову звітність або займає монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, складає **Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (форма № 6)**. В Додатку формується інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання пріоритет-

них і допоміжних звітних сегментів (господарського, географічного виробничого, географічного збутового тощо).

Для суб'єктів малого підприємництва передбачений Фінансовий звіт у складі Балансу (форма № 1-м) та Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) або Спрощений фінансовий звіт у складі Балансу (форма № 1-мс) та Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). Зміст, форма та порядок заповнення відповідних форм визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Для заповнення відповідних форм малі підприємства використовують регістри синтетичного і аналітичного обліку спрощеної форми обліку або діючої форми обліку для всіх підприємств.

Сільськогосподарські підприємства, крім розглянутих вище форм фінансової звітності, складають спеціалізовану форму № 50-сг. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». Дана форма складається із п'яти розділів.

У розділі 1 «Виробництво і реалізація продукції сільського господарства і послуг» приводяться дані про кількість виробленої і реалізованої продукції, її собівартість і чистий дохід (виручку) від реалізації. Дані наводяться за окремими видами продукції рослинництва і тваринництва. Окремим рядком виділяють інформацію про реалізовані послуги в рослинництві і тваринництві та виробництво і реалізацію продукцію рибництва. Довідка 1 містить інформацію про виробничу собівартість продукції за її видами у розрізі статей витрат.

У розділі 2 «Витрати на виробництво продукції сільського господарства і послуг» наводиться всього витрат на виробництво продукції рослинництва і тваринництва за економічними елементами: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріальні затрати (за видами); амортизація; інші операційні витрати (у т. ч. орендна плата за земельні частки (паї), майнові паї).

У розділі 3 «Державна підтримка сільського господарства» відображають інформацію про отримані підприємством кошти на підтримку та розвиток сільськогосподарського виробництва за рахунок бю-

джетних дотацій і податку на додану вартість. У Довідці 2 приводяться дані про середньооблікову чисельність працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві та наявність сільськогосподарських угідь, в тому числі ріллі.

У розділі 4 «Купівля матеріально-технічних ресурсів для виробничих потреб» наводяться дані про кількість і вартість (без урахування дотацій і ПДВ) придбаних виробничих запасів (за видами), кількість різної сільськогосподарської техніки. Окремо відображають прийняті роботи і послуги.

У розділі 5 «Баланс продукції сільського господарства» відображається кількість продукції за її видами на початок року, надходження (у т.ч. куплено) і вибуття за її напрямами та наявність на кінець року.

Форма № 50-сг. заповнюється на підставі даних Звітів про витрати та вихід продукції, регістрів синтетичного і аналітичного обліку, Головної книги, інших розрахункових таблиць і довідок.

За правильність наведених у звітності даних несуть відповідальність керівник та бухгалтер, а при відсутності на підприємстві бухгалтерської служби – спеціаліст, який веде облік. Вони підписують кожну звітну форму.

З метою забезпечення доступності, гласності та відкритості для зацікавлених користувачів річна фінансова звітність підприємств є відкритою для опублікування, крім випадків, передбачених законодавством, а її достовірність підтверджує аудиторська організація.

### Запитання для самоконтролю

1. *Якими нормативними документами регламентується порядок складання і представлення фінансової звітності?*
2. *Який порядок визначення фактичної собівартості і закриття рахунків на сільськогосподарських підприємствах?*
3. *Як складають баланс (звіт про фінансовий стан) підприємства?*
4. *Як складають звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)?*
5. *Як складають звіт про рух грошових коштів?*

6. *Як складають звіт про власний капітал?*
7. *Як складають примітки до річної фінансової звітності?*

### Тести для самоконтролю та контролю засвоєння знань

**1. Що таке фінансова звітність?**

а) звітність, яка містить узагальнюючі показники за звітний період підприємства у грошовому виразі.
б) бухгалтерська звітність за поточний квартал.
в) оперативна, статистична і бухгалтерська звітність.
г) податкова і бухгалтерська звітність.
д) бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух коштів за звітний період.

**2. Коли слід подавати квартальну фінансову звітність?**

а) протягом місяця наступного за кварталом.
б) протягом наступного кварталу.
в) не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним кварталом.
г) не пізніше 10 числа місяця, наступного за звітним кварталом.
д) до 30 числа місяця, наступного кварталу.

**3. Коли слід подавати річну фінансову звітність?**

а) протягом місяця наступного за звітним роком.
б) протягом наступного кварталу.
в) не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним роком.
г) не пізніше 28 лютого наступного за звітним року.
д) до 30 числа місяця, наступного року.

**4. На основі чого складається річна фінансова звітність?**

а) даних оперативного і бухгалтерського обліку.
б) даних поточного бухгалтерського обліку.
в) первинних документів.
г) первинних і зведених документів.
д) внутрішньої звітності.

**5. Який стандарт визначає зміст і форму фінансової звітності?**

а) П(С)БО 1.
б) П(С)БО 2.
в) НП(С)БО 1.

г) П(С)БО 1 і 2.
д) П(С)БО 1-5.

**6. Які форми складають річну фінансову звітність?**

а) Баланс і Звіт про фінансові результати.
б) Баланс і Звіт про грошові кошти.
в) Звіт про активи і власний капітал, Примітки до річної звітності.
г) Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності.
д) Баланс і Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності.

**7. Які форми складають квартальну звітність?**

а) Баланс і Звіт про фінансові результати.
б) Баланс і Звіт про грошові кошти.
в) Звіт про активи і власний капітал, Примітки до квартальної звітності.
г) Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до квартальної фінансової звітності.
д) Баланс і Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, Примітки до квартальної фінансової звітності.

**8. Яким нормативним документом визначені зміст і форма фінансової звітності для малих підприємств?**

а) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
б) П(С)БО 25.
в) П(С)БО 2.
г) НП(С)БО 1.
д) П(С)БО 1-5.

**9. Які форми звітності складають малі підприємства?**

а) Баланс і Звіт про фінансові результати (для малих підприємств).
б) Баланс і Звіт про грошові кошти (для малих підприємств).
в) Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності.
г) Звіт про активи і власний капітал, Примітки до річної звітності.

д) Баланс і Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності.

**10. Які основні підготовчі роботи слід виконати до складання річної фінансової звітності?**

а) провести інвентаризацію матеріальних цінностей.

б) списати калькуляційні різниці і закрити рахунки.

в) підрахувати затрати і визначити собівартість продукції.

г) порівняти показники бізнес-плану і фактичні дані обліку.

д) провести інвентаризацію активів і розрахунків, закрити рахунки витрат, відрегулювати залишки на валютних рахунках, здійснити інші роботи.

**11. Яку вартість основних засобів і нематеріальних активів враховують при підрахунку підсумку розділу I активу балансу?**

а) первісну вартість.

б) залишкову вартість мінус знос (накопичена амортизація).

в) залишкову вартість плюс знос (накопичена інформація).

г) первісну вартість плюс знос (накопичена амортизація).

д) залишкову їх вартість.

**12. Як необхідно розрахувати підсумок першого розділу пасиву балансу?**

а) зареєстрований (пайовий) капітал мінус неоплачений капітал плюс вилучений капітал.

б) власний капітал плюс неоплачений і вилучений капітал.

в) зареєстрований (пайовий) капітал плюс капітал в дооцінках, додатковий і резервний капітал, прибуток мінус неоплачений і вилучений капітал.

г) зареєстрований (пайовий) капітал мінус капітал в дооцінках, додатковий і резервний капітал, прибуток мінус неоплачений і вилучений капітал.

д) зареєстрований (пайовий) капітал плюс капітал в дооцінках, додатковий і резервний капітал, прибуток плюс неоплачений і вилучений капітал.

**13. Як необхідно враховувати наявність збитків підприємства при підрахунку підсумку першого розділу пасиву балансу?**

а) від зареєстрованого (пайового) капіталу відняти збитки.

б) власний капітал плюс сума збитків.
в) сума збитків віднімається.
г) власний капітал плюс неоплачений капітал мінус збитки.
д) власний капітал плюс вилучений капітал плюс збитки.

**14. Які рахунки використовують при заповненні форми 2 «Звіт про фінансові результати»?**

а) рахунки класу 4 і 7.
б) рахунки класу 7 і 9.
в) рахунки класу 7, 8 і 9.
г) рахунки класу 4, 7 і 9.
д) рахунки класу 7 і 8.

**15. Яким стандартом визначені зміст і форма звіту про фінансові результати?**

а) П(С)БО 3.
б) П(С)БО 1.
в) П(С)БО 1, 3.
г) НП(С)БО 1.
д) НП(С)БО 3.

**16. Яким стандартом визначені зміст і форма звіту про власний капітал?**

а) П(С)БО 3.
б) НП(С)БО 1.
в) П(С)БО 1, 3.
г) П(С)БО 1.
д) НП(С)БО 3.

**17. Що таке консолідована фінансова звітність?**

а) внутрішня і зовнішня фінансова звітність підприємства про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів.
б) звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств.
в) зовнішня фінансова звітність підприємства про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів.
г) внутрішня фінансова звітність підприємства про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів.
д) фінансова звітність декількох підприємств.

**18. Метою складання фінансової звітності є…?**

а) надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

б) надання користувачам інформації про діяльність підприємства за звітний період.

в) формування узагальненої інформації для прийняття управлінських рішень на підприємстві.

г) формування узагальненої інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів та прийняття управлінських рішень на підприємстві.

д) надання користувачам узагальнених даних про фінансовий стан і рух грошових коштів підприємства.

**19. Які розділи містить форма 1-мс «Баланс»?**

а) актив – необоротні активи, оборотні активи; пасив – власний капітал, цільове фінансування.

б) актив – необоротні активи, оборотні активи; пасив – цільове фінансування, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання.

в) актив – необоротні активи, поточні активи; пасив – власний капітал, цільове фінансування, зобов'язання.

г) актив – необоротні активи, оборотні активи; пасив – власний капітал, цільове фінансування, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання.

д) актив – активи; пасив – власний капітал.

**20. Як визначити фінансовий результат до оподаткування у формі 2-мс «Звіт про фінансові результати»?**

а) рядок «разом чисті доходи» мінус рядок «разом витрати».

б) рядок «разом чисті доходи» плюс рядок «разом витрати».

в) рядок «разом чисті витрати» мінус рядок «разом чисті доходи».

г) рядок «дохід від реалізації» мінус рядок «разом витрати».

д) рядок «витрати» мінус рядок «дохід від реалізації».

# ГЛОСАРІЙ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

***Адміністративні витрати*** – витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства (загальногосподарські витрати).

***Активи –*** ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

***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.

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

***Амортизація*** – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

***Аналітичні рахунки*** – рахунки, призначені для обліку окремих видів засобів, їх джерел і господарських процесів.

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

***Безнадійна дебіторська заборгованість*** – поточна дебіторська заборгованість щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

***Біологічний актив –*** тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

***Біологічні перетворення*** – процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

***Брак у виробництві*** – продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

***Бухгалтерська звітність*** – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

***Бухгалтерський баланс*** – спосіб економічного групування і узагальненого відображення стану засобів підприємства за їх складом, розміщенням і функціональною роллю в процесі відтворення та за джерелами їх утворення і цільовим призначенням на певну дату в грошовій оцінці.

***Бухгалтерський облік*** – це система безперервного, суцільного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення господарських засобів, джерел їх утворення і процесів, узагальнених у грошовому виразі для контролю за діяльністю господарського суб'єкта та прийняття управлінських рішень.

***Бухгалтерське проведення (запис)*** – запис, при якому вказується рахунок, що дебетується і рахунок, що кредитується і на яку суму.

***Бюджетний контроль*** – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень і внесення необхідних змін.

***Бюджетування*** – процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

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

***Валюта звітності*** – грошова одиниця України.

***Валютний курс*** – встановлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

***Вексель –*** письмово оформлене боргове зобов'язання встановленої форми, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедав-

ця (боржника) сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

***Вилучений капітал*** – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених акціонерним товариством у його учасників з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

***Витрати*** – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

***Відстрочене податкове зобов'язання*** – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

***Відстрочений податковий актив*** – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок: тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню; перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

***Власний капітал*** – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

***Внутрішньогосподарський (управлінський) облік*** – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством.

***Географічний сегмент*** – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (робіт, послуг); характерними для географічного регіону ризиками діяльності; правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.

***Господарська операція*** – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

***Господарський сегмент*** – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.

***Грошові кошти (гроші)*** – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

***Гудвіл*** – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

***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.

***Депозитний сертифікат*** – свідоцтво банку про терміновий процентний внесок, що засвідчує право власника (тільки юридичної особи) на одержання після встановленого терміну суми внеску і відсотків по ньому.

***Деривати –*** стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати чи продати у майбутньому цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, кошти на визначених ним умовах.

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

***Довгострокові біологічні активи*** – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

***Довгострокові зобов'язання*** – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

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

***Додаткові біологічні активи –*** біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

***Додатковий капітал*** – інший капітал (не основний – статутний чи пайовий), який може бути вкладений учасниками або отриманий у процесі діяльності підприємства внаслідок накопичення курсових різниць, безоплатного надходження необоротних активів тощо.

***Документація*** – спосіб первинної реєстрації господарських операцій для забезпечення безперервного і суцільного відображення змін у складі об'єктів обліку.

***Документообороот*** – рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.

***Доходи*** – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

***Дочірнє підприємство*** – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

***Еквіваленти грошових коштів*** – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

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

***Елемент витрат*** – сукупність економічно однорідних витрат.

***Забезпечення*** – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

***Загальновиробничі витрати*** – витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжних виробництв, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

***Залишкова вартість*** – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).

***Запаси*** – активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов 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.

***Заробітна плата*** – винагорода, обчислена, зазвичай, в грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу (послуги).

***Збиток*** – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

***Звітність*** – система узагальнених і взаємопов'язаних показників, які всебічно характеризують господарську і фінансову діяльність підприємства за звітний період.

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

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

***Зобов'язання*** – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

***Інвентаризація*** – спосіб періодичної звірки даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю засобів підприємства (майна, коштів, фінансових зобов'язань).

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

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

***Індекс інфляції*** – індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

***Інший сукупний дохід*** – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства.

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

***Калькуляція*** – спосіб обчислення собівартості продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

***Капітал*** – власність відповідної фізичної або юридичної особи на активи.

***Класифікація рахунків*** – науково обґрунтоване групування рахунків за певними однорідними ознаками.

***Консолідована фінансова звітність*** – фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

***Кореспонденція рахунків*** – взаємозв'язок рахунків під впливом господарської операції.

***Кредити*** – це кошти та матеріальні цінності, які надаються у користування юридичним або фізичним особам на визначений строк та під процент.

***Курсова різниця*** – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

***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).

***Материнське (холдингове) підприємство*** – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

***Метод бухгалтерського обліку*** – система способів і прийомів за допомогою яких забезпечується суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення і економічне узагальнення в грошовій оцінці об'єктів обліку з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням ресурсів підприємства і забезпечення збереження власності.

***Міжнародні стандарти фінансової звітності*** – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

***Накопичена амортизація нематеріальних активів*** – сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання.

***Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку*** – нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

***Негрошові операції*** – операції, які не потребують використання грошей та їх еквівалентів.

***Капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи*** – витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством.

***Необоротні активи*** – всі активи, що не є оборотними.

***Неоплачений капітал*** – сума зобов'язань засновників за внесками до статутного капіталу.

***Нематеріальний актив*** – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, і може бути ідентифікований.

***Об'єкт витрат*** – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

***Облікова оцінка*** – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

***Облікова політика*** – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

***Оборотні активи*** – гроші 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.

***Облігація*** – цінний папір, який свідчить про внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ній термін з виплатою фіксованого відсотка.

***Операційна оренда*** – оренда інша, ніж фінансова.

***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.

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

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

***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.

***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).

***Оцінка*** – спосіб грошового вимірювання господарських засобів і джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів.

***Пайовий капітал*** – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

***Первинний бухгалтерський документ*** – письмове підтвердження (доказ, свідоцтво) певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення.

***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.

***План рахунків*** – систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи поточного бухгалтерського обліку на підприємствах і організаціях.

***Пов'язані сторони*** – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень.

***Подвійний запис*** – взаємопов'язане подвійне відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках. Кожна господарська операція записується два рази: один раз – на дебет одного рахунка, а другий раз – на кредит іншого взаємопов'язаного рахунка.

***Подія після дати балансу*** – подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

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

***Поточні біологічні активи*** – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

***Поточні зобов'язання*** – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

***Предмет бухгалтерського обліку*** – процеси виробництва, розподілу, обміну і невиробничого споживання продукту, господарські засоби і джерела їх утворення, які беруть участь у цих процесах, а також розрахунково-кредитні відносини, що склались при цьому.

***Прибуток*** – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

***Примітки до фінансової звітності*** – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію та обґрунтованість статей фінансової звітності підприємства, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку чи міжнародними стандартами фінансової звітності.

***Принцип бухгалтерського обліку*** – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

***Проценти*** – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

***Прямі витрати*** – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

***Рахунки бухгалтерського обліку*** – спосіб групування здійснюваних господарських операцій за економічно однорідними ознаками з метою поточного відображення наявності і руху окремих видів засобів, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності.

***Регістр бухгалтерського обліку (обліковий регістр)*** – носій інформації спеціального формату і будови (паперовий, машинний), призначений для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, відображених у первинних носіях інформації.

***Ринковий ризик*** – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному типу цінних паперів чи їх емітенту, або факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку.

***Роялті*** – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

***Сальдо на рахунку*** – стан засобів чи джерел на певний період.

***Синтетичні рахунки*** – рахунки, які дають характеристику певних економічно однорідних груп засобів, їх джерел і господарських процесів в узагальненому грошовому виразі.

***Сільськогосподарська продукція*** – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

***Сільськогосподарська діяльність*** – процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

***Спільна діяльність*** – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

***Справедлива вартість*** – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

***Стаття балансу*** – певний вид засобів або джерел, згрупованих за економічно однорідними ознаками.

***Статутний капітал*** – сукупність вкладів (у грошовому виразі) учасників у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами.

***Сукупний дохід*** – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

***Теперішня вартість*** – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

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

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

***Фінансова оренда*** – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак: 1) орендар набуває права власності на орендова-

ний актив після закінчення строку оренди; 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання; 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди; 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди; 5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання; 6) орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову; 7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди; 8) доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю.

***Фінансові інвестиції*** – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

***Форма бухгалтерського обліку*** – певне поєднання різних видів облікових регістрів, послідовність і способи облікових записів.

***Цінні папери*** – документи, що засвідчують право власності на будь-яке майно або гроші (акції, облігації, чеки, векселі, сертифікати та інші документи).

***Ціновий ризик*** – імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків.

***Шифр рахунку*** – умовне цифрове позначення (номер) рахунку бухгалтерського обліку, вказане в плані рахунків.

***Чисті активи*** – активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

***Чиста вартість реалізації необоротного активу*** – справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

***Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості*** – сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

**Додаток 1**

# ПЛАН
## рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. (з врахуванням змін і доповнень)

| 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 | |
| | | **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 | |
| | | **126** | Виключено | |
| | | **127** | Інші нематеріальні активи | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| **13** | **Знос (амортизація) необоротних активів** | **131** | Знос основних засобів | Усі види діяльності |
| | | **132** | Знос інших необоротних матеріальних активів | |
| | | **133** | Накопичена амортизація нематеріальних активів | |
| | | **134** | Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів | |
| | | **135** | Знос інвестиційної нерухомості | |
| **14** | **Довгострокові фінансові інвестиції** | **141** | Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі | Усі види діяльності |
| | | **142** | Інші інвестиції пов'язаним сторонам | |
| | | **143** | Інвестиції непов'язаним сторонам | |
| **15** | **Капітальні інвестиції** | **151** | Капітальне будівництво | Усі види діяльності |
| | | **152** | Придбання (виготовлення) основних засобів | |
| | | **153** | Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів | |
| | | **154** | Придбання (створення) нематеріальних активів | |
| | | **155** | Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів | |
| **16** | **Довгострокові біологічні активи** | **161** | Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю | Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність |
| | | **162** | Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю | |
| | | **163** | Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю | |
| | | **164** | Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю | |
| | | **165** | Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю | |
| | | **166** | Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю | |
| **17** | **Відстрочені податкові активи** | | За видами відстрочених податкових активів | Усі види діяльності |

| 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** | Виключено | |
| | | **193** | Гудвіл при приватизації (корпоратизації) | |
| **Клас 2. Запаси** | | | | |
| 20 | **Виробничі запаси** | **201** | Сировина й 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, інших галузей, що здійснюють с/г діяльність |
| | | **212** | Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю | |
| | | **213** | Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю | |
| 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 виробництва | Галузі матеріального виробн. |
| 25 | **Напівфабрикати** | | За видами напівфабрикатів | Промисловість |
| 26 | **Готова продукція** | | За видами готової продукції | Пром., с/г та інші |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| **27** | **Продукція сільськогосподарського виробництва** | | За видами продукції | Сільське гос-во, інші галузі з с/г пісоб.вир. |
| **28** | **Товари** | **281** | Товари на складі | Усі види діяльності |
| | | **282** | Товари в торгівлі | |
| | | **283** | Товари на комісії | |
| | | **284** | Тара під товарами | |
| | | **285** | Торгова націнка | |
| | | **286** | Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу | |
| **29** | **……** | | | |
| **Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи** | | | | |
| **30** | **Готівка** | **301** | Готівка в національній валюті | Усі види діяльності |
| | | **302** | Готівка в іноземній валюті | |
| **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 | |
| | | **335** | Електронні гроші, номіновані в національній валюті | |
| **34** | **Короткострокові векселі одержані** | **341** | Короткострокові векселі, одержані в національній валюті | Усі види діяльності |
| | | **342** | Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті | |
| **35** | **Поточні фінансові інвестиції** | **351** | Еквіваленти грошових коштів | Усі види діяльності |
| | | **352** | Інші поточні фінансові інвестиції | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| **36** | **Розрахунки з покупцями та замовниками** | **361** | Розрахунки з вітчизняними покупцями | Усі види діяльності |
| | | **362** | Розрахунки з іноземними покупцями | |
| | | **363** | Розрахунки з учасниками ПФГ | |
| | | **364** | Розрахунки за гарантійним забезпеченням | |
| **37** | **Розрахунки з різними дебіторами** | **371** | Розрахунки за виданими авансами | Усі види діяльності |
| | | **372** | Розрахунки з підзвітними особами | |
| | | **373** | Розрахунки за нарахованими доходами | |
| | | **374** | Розрахунки за претензіями | |
| | | **375** | Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків | |
| | | **376** | Розрахунки за позиками членам кредитних спілок | |
| | | **377** | Розрахунки з іншими дебіторами | |
| | | **378** | Розрахунки з державними цільовими фондами | |
| | | **379** | Розрахунки за операціями з деривативами | |
| **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** | **Зареєстрований (пайовий) капітал** | **401** | Статутний капітал | Усі види діяльності |
| | | **402** | Пайовий капітал | |
| | | **403** | Інший зареєстрований капітал | |
| | | **404** | Внески до незареєстрованого статутного капіталу | |
| **41** | **Капітал у дооцінках** | **411** | Дооцінка (уцінка) основних засобів | Усі види діяльності |
| | | **412** | Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів | |
| | | **413** | Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів | |
| | | **414** | Інший капітал у дооцінках | |
| **42** | **Додатковий капітал** | **421** | Емісійний дохід | Усі види діяльності |
| | | **422** | Інший вкладений капітал | |
| | | **423** | Накопичені курсові різниці | |
| | | **424** | Безоплатно одержані необоротні активи | |
| | | **425** | Інший додатковий капітал | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| **43** | **Резервний капітал** | | За видами капіталу та напрямками використання | Усі види діяльності |
| **44** | **Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)** | **441** | Прибуток нерозподілений | Усі види діяльності |
| | | **442** | Непокриті збитки | |
| | | **443** | Прибуток, використаний у звітному періоді | |
| **45** | **Вилучений капітал** | **451** | Вилучені акції | Усі види діяльності |
| | | **452** | Вилучені вклади й паї | |
| | | **453** | Інший вилучений капітал | |
| **46** | **Неоплачений капітал** | | За видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства | Усі види діяльності |
| **47** | **Забезпечення майбутніх витрат і платежів** | **471** | Забезпечення виплат відпусток | Усі види діяльності |
| | | **472** | Додаткове пенсійне забезпечення | |
| | | **473** | Забезпечення гарантійних зобов'язань | |
| | | **474** | Забезпечення інших витрат і платежів | |
| | | **475** | Забезпечення призового фонду (резерв виплат) | |
| | | **476** | Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї | |
| | | **477** | Забезпечення матеріального заохочення | |
| | | **478** | Забезпечення відновлення земельних ділянок | |
| **48** | **Цільове фінансування і цільові надходження** | **481** | Кошти, вивільнені від оподаткування | Усі види діяльності |
| | | **482** | Кошти з бюджету та державних цільових фондів | |
| | | **483** | Благодійна допомога | |
| | | **484** | Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень | |
| **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 | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| **Клас 5. Довгострокові зобов'язання** | | | | |
| **50** | **Довгострокові позики** | **501** | Довгострокові кредити банків у національній валюті | Усі види діяльності |
| | | **502** | Довгострокові кредити банків в іноземній валюті | |
| | | **503** | Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті | |
| | | **504** | Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті | |
| | | **505** | Інші довгострокові позики в національній валюті | |
| | | **506** | Інші довгострокові позики в іноземній валюті | |
| **51** | **Довгострокові векселі видані** | **511** | Довгострокові векселі, видані в національній валюті | Усі види діяльності |
| | | **512** | Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті | |
| **52** | **Довгострокові зобов'язання за облігаціями** | **521** | Зобов'язання за облігаціями | Усі види діяльності |
| | | **522** | Премія за випущеними облігаціями | |
| | | **523** | Дисконт за випущеними облігаціями | |
| **53** | **Довгострокові зобов'язання з оренди** | **531** | Зобов'язання з фінансової оренди | Усі види діяльності |
| | | **532** | Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів | |
| **54** | **Відстрочені податкові зобов'язання** | | За видами зобов'язань | Усі види діяльності |
| **55** | **Інші довгострокові зобов'язання** | | За кожним кредитором та видами залучених коштів | Усі види діяльності |
| **56** | **……..** | | | |
| **57** | **……..** | | | |
| **58** | **……..** | | | |
| **59** | **……..** | | | |
| **Клас 6. Поточні зобов'язання** | | | | |
| **60** | **Короткострокові позики** | **601** | Короткострокові кредити банків у національній валюті | Усі види діяльності |
| | | **602** | Короткострокові кредити банків в іноземній валюті | |
| | | **603** | Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті | |
| | | **604** | Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті | |
| | | **605** | Прострочені позики в національній валюті | |
| | | **606** | Прострочені позики в іноземній валюті | |

| 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 розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування | Усі види діяльності |
| | | **652** | За соціальним страхуванням | |
| | | **653** | Виключено | |
| | | **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 | |
| **68** | **Розрахунки за іншими операціями** | **680** | Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу | Усі види діяльності |
| | | **681** | Розрахунки за авансами одержаними | |
| | | **682** | Внутрішні розрахунки | |
| | | **683** | Внутрішньогосподарські розрахунки | |
| | | **684** | Розрахунки за нарахованими відсотками | |
| | | **685** | Розрахунки з іншими кредиторами | |
| **69** | **Доходи майбутніх періодів** | | За видами доходів | Усі види діяльності |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| **Клас 7. Доходи і результати діяльності** | | | | |
| **70** | **Доходи від реалізації** | **701** | Дохід від реалізації готової продукції | Усі види діяльності |
| | | **702** | Дохід від реалізації товарів | |
| | | **703** | Дохід від реалізації робіт і послуг | |
| | | **704** | Вирахування з доходу | |
| | | **705** | Перестрахування | |
| **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 купівлі-продажу іноземної валюти | |
| | | **712** | Дохід від реалізації інших оборотних активів | |
| | | **713** | Дохід від операційної оренди активів | |
| | | **714** | Дохід від операційної курсової різниці | |
| | | **715** | Одержані штрафи, пені, неустойки | |
| | | **716** | Відшкодування раніше списаних активів | |
| | | **717** | Дохід від списання кредиторської заборгованості | |
| | | **718** | Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів | |
| | | **719** | Інші доходи від операційної діяльності | |
| **72** | **Дохід від участі в капіталі** | **721** | Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства | Усі види діяльності |
| | | **722** | Дохід від спільної діяльності | |
| | | **723** | Дохід від інвестицій в дочірні підприємства | |
| **73** | **Інші фінансові доходи** | **731** | Дивіденди одержані | Усі види діяльності |
| | | **732** | Відсотки одержані | |
| | | **733** | Інші доходи від фінансових операцій | |
| **74** | **Інші доходи** | **740** | Дохід від зміни вартості фінансових інструментів | Усі види діяльності |
| | | **741** | Дохід від реалізації фінансових інвестицій | |
| | | **742** | Дохід від відновлення корисності активів | |
| | | **743** | Виключено | |
| | | **744** | Дохід від неопераційної курсової різниці | |
| | | **745** | Дохід від безоплатно одержаних активів | |
| | | **746** | Інші доходи | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| **75** | **……** | | | |
| **76** | **Страхові платежі** | | За видами страхування | Страхова діяльність |
| **77** | **……..** | | | |
| **78** | **……..** | | | |
| **79** | **Фінансові результати** | **791** | Результат операційної діяльності | Усі види діяльності |
| | | **792** | Результат фінансових операцій | |
| | | **793** | Результат іншої діяльності | |
| **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 і 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 загальнообов'язкове державне соціальне страхування | Усі види діяльності |
| | | **822** | Виключено | |
| | | **823** | Виключено | |
| | | **824** | Відрахування на індивідуальне страхування | |
| **83** | **Амортизація** | **831** | Амортизація основних засобів | Усі види діяльності |
| | | **832** | Амортизація інших необоротних матеріальних активів | |
| | | **833** | Амортизація нематеріальних активів | |
| **84** | **Інші операційні витрати** | | За видами витрат | Усі види діяльності |
| **85** | **Інші затрати** | | За видами затрат | Усі види діяльності |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| **86** | **…….** | | | |
| **87** | **…….** | | | |
| **88** | **…….** | | | |
| **89** | **…….** | | | |
| **Клас 9. Витрати діяльності** | | | | |
| **90** | **Собівартість реалізації** | **901** | Собівартість реалізованої готової продукції | Усі види діяльності |
| | | **902** | Собівартість реалізованих товарів | |
| | | **903** | Собівартість реалізованих робіт і послуг | |
| | | **904** | Страхові виплати | |
| **91** | **Загальновиробничі витрати** | | За видами витрат | Усі види діяльності |
| **92** | **Адміністративні витрати** | | За видами витрат | Усі види діяльності |
| **93** | **Витрати на збут** | | За видами витрат | Усі види діяльності |
| **94** | **Інші витрати операційної діяльності** | **940** | Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю | Усі види діяльності |
| | | **941** | Витрати на дослідження і розробки | |
| | | **942** | Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти | |
| | | **943** | Собівартість реалізованих виробничих запасів | |
| | | **944** | Сумнівні та безнадійні борги | |
| | | **945** | Втрати від операційної курсової різниці | |
| | | **946** | Втрати від знецінення запасів | |
| | | **947** | Нестачі і втрати від псування цінностей | |
| | | **948** | Визнані штрафи, пені, неустойки | |
| | | **949** | Інші витрати операційної діяльності | |
| **95** | **Фінансові витрати** | **951** | Відсотки за кредит | Усі види діяльності |
| | | **952** | Інші фінансові витрати | |
| **96** | **Втрати від участі в капіталі** | **961** | Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства | Усі види діяльності |
| | | **962** | Втрати від спільної діяльності | |
| | | **963** | Втрати від інвестицій в дочірні підприємства | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| **97** | **Інші витрати** | **970** | Витрати від зміни вартості фінансових інструментів | Усі види діяльності |
| | | **971** | Собівартість реалізованих фінансових інвестицій | |
| | | **972** | Втрати від зменшення корисності активів | |
| | | **973** | Виключено | |
| | | **974** | Втрати від неопераційних курсових різниць | |
| | | **975** | Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій | |
| | | **976** | Списання необоротних активів | |
| | | **977** | Інші витрати діяльності | |
| **98** | **Податок на прибуток** | | | Усі види діяльності |
| **Клас 0. Позабалансові рахунки** | | | | |
| **01** | **Орендовані необоротні активи** | | За видами активів | Усі види діяльності |
| **02** | **Активи на відповідальному зберіганні** | **021** | Устаткування, прийняте для монтажу | Усі види діяльності |
| | | **022** | Матеріали, прийняті для переробки | |
| | | **023** | Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні | |
| | | **024** | Товари, прийняті на комісію | |
| | | **025** | Матеріальні цінності довірителя | |
| **03** | **Контрактні зобов'язання** | | За видами зобов'язань | Усі види діяльності |
| **04** | **Непередбачені активи й зобов'язання** | **041** | Непередбачені активи | Усі види діяльності |
| | | **042** | Непередбачені зобов'язання | |
| **05** | **Гарантії та забезпечення надані** | | За видами гарантій та забезпечень наданих | Усі види діяльності |
| **06** | **Гарантії та забезпечення отримані** | | За видами гарантій та забезпечень отриманих | Усі види діяльності |
| **07** | **Списані активи** | **071** | Списана дебіторська заборгованість | Усі види діяльності |
| | | **072** | Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей | |
| **08** | **Бланки суворого обліку** | | За видами бланків | Усі види діяльності |
| **09** | **Амортизаційні відрахування** | | За напрямами використання амортизацій | Усі види діяльності |

**Додаток 2**

# ПЛАН
## рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва
## Затверджений наказом Міністерства фінансів України № 186 від 19.04.2001 (з врахуванням змін і доповнень)

| Синтетичні рахунки | | Призначення |
|---|---|---|
| **Код** | **Назва** | |
| **1** | **2** | **3** |
| **10** | **Основні засоби** | Облік та узагальнення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи |
| **13** | **Знос (амортизація) необоротних активів** | Облік та узагальнення інформації про знос основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів |
| **14** | **Довгострокові фінансові інвестиції** | Облік та узагальнення інформації про довгострокові фінансові інвестиції |
| **15** | **Капітальні інвестиції** | Облік та узагальнення інформації про капітальні інвестиції |
| **16** | **Довгострокові біологічні активи** | Облік та узагальнення інформації про довгострокові біологічні активи |
| **18** | **Інші необоротні активи** | Облік та узагальнення інформації про довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні активи |
| **20** | **Виробничі запаси** | Облік та узагальнення інформації про виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети і транспортно-заготівельні витрати |
| **21** | **Поточні біологічні активи** | Облік та узагальнення інформації про поточні біологічні активи рослинництва (які оцінені за справедливою вартістю) і тваринництва |
| **23** | **Виробництво** | Облік та узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжні виробництва, виробничий брак |
| **26** | **Готова продукція** | Облік та узагальнення інформації про готову продукцію, товари, транспортно-заготівельні витрати, торгову націнку |
| **30** | **Готівка** | Облік та узагальнення інформації про грошову готівку та грошові документи |
| **31** | **Рахунки в банках** | Облік та узагальнення інформації про грошові кошти на рахунках у банках, еквіваленти грошових коштів та грошові кошти в дорозі |
| **35** | **Поточні фінансові інвестиції** | Облік та узагальнення інформації про поточні фінансові інвестиції |
| **37** | **Розрахунки з різними дебіторами** | Облік та узагальнення інформації про розрахунки з покупцями і замовниками, підзвітними особами, іншими дебіторами, короткострокові векселі одержані, резерв сумнівних боргів |
| **39** | **Витрати майбутніх періодів** | Облік та узагальнення інформації про витрати майбутніх періодів |

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|---|
| **40** | **Власний капітал** | Облік та узагальнення інформації про статутний, пайовий, додатковий, у дооцінках, резервний, неоплачений і вилучений капітали |
| **44** | **Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)** | Облік та узагальнення інформації про нерозподілені прибутки (непокриті збитки), про використання прибутку |
| **47** | **Забезпечення майбутніх витрат і платежів** | Облік та узагальнення інформації про забезпечення майбутніх витрат і платежів |
| **48** | **Цільове фінансування і цільові надходження** | Облік та узагальнення інформації про залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету й інших джерел, у т.ч. суми коштів, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток, та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства |
| **55** | **Інші довгострокові зобов'язання** | Облік і узагальнення інформації про довгострокові позики, довгострокові векселі видані, довгострокові зобов'язання за облігаціями, довгострокові зобов'язання з оренди та інші довгострокові зобов'язання |
| **64** | **Розрахунки за податками й платежами** | Облік і узагальнення інформації про розрахунки за податками, обов'язковими платежами, податкові зобов'язання, податковий кредит, розрахунки за пенсійним забезпеченням, соціальним страхуванням, страхуванням на випадок безробіття, індивідуальним страхуванням та страхуванням майна |
| **66** | **Розрахунки з оплати праці** | Облік та узагальнення інформації про розрахунки з оплати праці |
| **68** | **Розрахунки за іншими операціями** | Облік та узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками, з учасниками, про короткострокові позики, короткострокові векселі видані, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями і розрахунки за іншими операціями |
| **69** | **Доходи майбутніх періодів** | Облік та узагальнення інформації про доходи майбутніх періодів |
| **70** | **Доходи від реалізації** | Облік та узагальнення інформації про загальний дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) |
| **74** | **Інші доходи** | Облік та узагальнення інформації про суми інших доходів і доходів від операційної діяльності, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) |
| **79** | **Фінансові результати** | Облік та узагальнення інформації про фінансові результати діяльності |
| **90** | **Собівартість реалізації** | Облік та узагальнення інформації про виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів |
| **91** | **Загальновиробничі витрати** | Облік та узагальнення інформації про накладні виробничі витрати на організацію і управління виробництвом, витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування |
| **96** | **Інші витрати** | Облік та узагальнення інформації про інші витрати операційної діяльності та інші витрати діяльності, а також належна до оплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів (обов'язкових платежів) |

**Додаток 3**

# ПЛАН
# рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі
# Затверджений наказом Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013 р., зареєстрований в Міністерстві юстиції України за № 161/24938 25 січня 2014 р. (діє з 01.01.2016 р.)

## Розділ 1. Балансові рахунки

## Клас 1. Нефінансові активи

**10 Основні засоби**

101 Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів

1010 Інвестиційна нерухомість
1011 Земельні ділянки
1012 Капітальні витрати на поліпшення земель
1013 Будівлі, споруди та передавальні пристрої
1014 Машини та обладнання
1015 Транспортні засоби
1016 Інструменти, прилади, інвентар
1017 Тварини та багаторічні насадження
1018 Інші основні засоби

102 Основні засоби та інвестиційна нерухомість державних цільових фондів

1020 Інвестиційна нерухомість
1021 Земельні ділянки
1022 Капітальні витрати на поліпшення земель
1023 Будівлі, споруди та передавальні пристрої
1024 Машини та обладнання
1025 Транспортні засоби
1026 Інструменти, прилади, інвентар
1027 Тварини та багаторічні насадження
1028 Інші основні засоби

**11 Інші необоротні матеріальні активи**

111 Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів

1111 Музейні фонди
1112 Бібліотечні фонди
1113 Малоцінні необоротні матеріальні активи
1114 Білизна, постільні речі, одяг та взуття
1115 Інвентарна тара

1116 Необоротні матеріальні активи спеціального призначення
1117 Природні ресурси
1118 Інші необоротні матеріальні активи
112 Інші необоротні матеріальні активи державних цільових фондів
1121 Музейні фонди
1122 Бібліотечні фонди
1123 Малоцінні необоротні матеріальні активи
1124 Білизна, постільні речі, одяг та взуття
1125 Інвентарна тара
1126 Необоротні активи спецпризначення для розподілу, передачі
1127 Інші необоротні матеріальні активи

**12 Нематеріальні активи**

121 Нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів
1211 Авторське та суміжні з ним права
1212 Права користування природними ресурсами
1213 Права на знаки для товарів і послуг
1214 Права користування майном
1215 Права на об'єкти промислової власності
1216 Інші нематеріальні активи
122 Нематеріальні активи державних цільових фондів
1221 Авторське та суміжні з ним права
1222 Права користування природними ресурсами
1223 Права на знаки для товарів і послуг
1224 Права користування майном
1225 Права на об'єкти промислової власності
1226 Інші нематеріальні активи

**13 Капітальні інвестиції**

131 Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів
1311 Капітальні інвестиції в основні засоби
1312 Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи
1313 Капітальні інвестиції в нематеріальні активи
132 Капітальні інвестиції державних цільових фондів
1321 Капітальні інвестиції в основні засоби
1322 Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи
1323 Капітальні інвестиції в нематеріальні активи
1324 Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення

**14 Знос (амортизація) необоротних активів**

141 Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів
1411 Знос основних засобів
1412 Знос інших необоротних матеріальних активів
1413 Накопичена амортизація нематеріальних активів
1414 Знос інвестиційної нерухомості
1415 Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів

142 Знос (амортизація) необоротних активів державних цільових фондів
1421 Знос основних засобів
1422 Знос інших необоротних матеріальних активів
1423 Накопичена амортизація нематеріальних активів
1424 Знос інвестиційної нерухомості
1425 Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів

**15 Виробничі запаси**

151 Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів
1511 Продукти харчування
1512 Медикаменти та перев'язувальні матеріали
1513 Будівельні матеріали
1514 Пально-мастильні матеріали
1515 Запасні частини
1516 Тара
1517 Сировина і матеріали
1518 Інші виробничі запаси
152 Виробничі запаси державних цільових фондів
1521 Продукти харчування
1522 Медикаменти та перев'язувальні матеріали
1523 Будівельні матеріали
1524 Пально-мастильні матеріали
1525 Запасні частини
1526 Тара
1527 Сировина і матеріали
1528 Інші виробничі запаси

**16 Виробництво**

161 Виробництво розпорядників бюджетних коштів
1611 Науково-дослідні роботи
1612 Виготовлення експериментальних приладів
1613 Інше виробництво
162 Виробництво державних цільових фондів
1621 Науково-дослідні роботи
1622 Виготовлення експериментальних приладів
1623 Інше виробництво

**17 Біологічні активи**

171 Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів
1711 Довгострокові біологічні активи рослинництва
1712 Довгострокові біологічні активи тваринництва
1713 Поточні біологічні активи рослинництва
1714 Поточні біологічні активи тваринництва
172 Біологічні активи державних цільових фондів
1721 Довгострокові біологічні активи рослинництва
1722 Довгострокові біологічні активи тваринництва

1723 Поточні біологічні активи рослинництва
1724 Поточні біологічні активи тваринництва

**18 Інші нефінансові активи**

181 Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів
1811 Готова продукція
1812 Малоцінні та швидкозношувані предмети
1813 Господарські матеріали і канцелярське приладдя
1814 Державні матеріальні резерви та запаси
1815 Активи для розподілу, передачі, продажу
1816 Інші нефінансові активи

182 Інші нефінансові активи державних цільових фондів
1821 Готова продукція
1822 Малоцінні та швидкозношувані предмети
1823 Господарські матеріали і канцелярське приладдя
1824 Державні матеріальні резерви та запаси
1825 Активи для розподілу, передачі, продажу
1826 Інші нефінансові активи

## Клас 2. Фінансові активи

**20 Довгострокова дебіторська заборгованість**

201 Довгострокова дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів
2011 Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди
2012 Довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів
2013 Інша довгострокова дебіторська заборгованість

202 Довгострокова дебіторська заборгованість державних цільових фондів
2021 Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди
2022 Довгострокові кредити, надані з бюджету державного цільового фонду
2023 Інша довгострокова дебіторська заборгованість

203 Довгострокова дебіторська заборгованість державного бюджету
2031 Довгострокові кредити, надані з державного бюджету
2032 Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з державного бюджету
2033 Довгострокові кредити, надані з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками
2034 Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з державного бюджету
2035 Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії
2036 Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії

2037 Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками

2038 Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії

204 Довгострокова дебіторська заборгованість місцевих бюджетів

2041 Довгострокові кредити, надані з місцевих бюджетів

2042 Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів

2043 Довгострокові кредити, надані з місцевих бюджетів, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками

2044 Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів

2045 Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії

2046 Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії

2047 Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками

2048 Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії

**21 Поточна дебіторська заборгованість**

211 Поточна дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів

2110 Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом

2111 Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги

2112 Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів

2113 Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги

2114 Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування

2115 Розрахунки з відшкодування завданих збитків

2116 Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами

2117 Інша поточна дебіторська заборгованість

212 Поточна дебіторська заборгованість державних цільових фондів

2120 Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом

2121 Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги

2122 Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими державними цільовими фондами

2123 Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги
2124 Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування
2125 Розрахунки з відшкодування завданих збитків
2126 Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами
2127 Дебіторська заборгованість за претензіями
2128 Інша поточна дебіторська заборгованість
213 Поточна дебіторська заборгованість державного бюджету
2130 Короткострокові кредити, надані з державного бюджету
2131 Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з державного бюджету
2132 Короткострокові кредити, надані з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками
2133 Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з державного бюджету
2134 Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії
2135 Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії
2136 Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками
2137 Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії
214 Поточна дебіторська заборгованість місцевих бюджетів
2140 Короткострокові кредити, надані з місцевих бюджетів
2141 Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів
2142 Короткострокові кредити, надані з місцевих бюджетів, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками
2143 Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів
2144 Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії
2145 Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії
2146 Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками
2147 Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії

215 Поточна дебіторська заборгованість за коштами ЄКР
2150 Короткострокові позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
2151 Середньострокові позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
2152 Пролонговані позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
2153 Прострочена заборгованість за позиками, наданими місцевими бюджетами за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
2154 Короткострокові позики, надані за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку головним розпорядникам коштів
2155 Прострочена заборгованість за позиками, наданими за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку головним розпорядникам коштів
2156 Короткострокові позики, надані за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку Пенсійному фонду та іншим клієнтам
2157 Прострочена заборгованість за позиками, наданими за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку Пенсійному фонду та іншим клієнтам
2158 Дебіторська заборгованість за операціями з готівкою

**22 Готівкові кошти та їх еквіваленти**

221 Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів
2211 Готівка у національній валюті
2212 Готівка в іноземній валюті
2213 Грошові документи у національній валюті
2214 Грошові документи в іноземній валюті
2215 Грошові кошти в дорозі у національній валюті
2216 Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
222 Готівкові кошти та їх еквіваленти державних цільових фондів
2221 Готівка у національній валюті
2222 Готівка в іноземній валюті
2223 Грошові документи у національній валюті
2224 Грошові документи в іноземній валюті
2225 Грошові кошти в дорозі у національній валюті
2226 Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
2227 Інші еквіваленти грошових коштів

**23 Грошові кошти на рахунках**

231 Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів
2311 Поточні рахунки в банку
2312 Інші поточні рахунки в банку
2313 Реєстраційні рахунки
2314 Інші рахунки в Казначействі
2315 Рахунки для обліку депозитних сум

232 Грошові кошти на рахунках державних цільових фондів
2321 Поточні рахунки в банку
2322 Рахунки для обліку коштів державних цільових фондів у Казначействі
2323 Реєстраційні рахунки
2324 Інші рахунки в Казначействі
2325 Рахунки для обліку депозитних сум
233 Кошти на рахунках державного бюджету
2331 Кошти державного бюджету на рахунках в установах банків
2332 Кошти державного бюджету на рахунках розпорядників бюджетних коштів, відкритих в установах банків
2333 Кошти державного бюджету на рахунках у Казначействі
2334 Рахунки для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів за коштами державного бюджету
2335 Депозити державного бюджету
234 Кошти на рахунках місцевих бюджетів
2341 Кошти місцевих бюджетів на рахунках в установах банків
2342 Кошти місцевих бюджетів на рахунках розпорядників бюджетних коштів, відкриті в установах банків
2343 Кошти місцевих бюджетів на рахунках у Казначействі
2344 Рахунки для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів за коштами місцевого бюджету
2345 Депозити місцевих бюджетів
235 Інші кошти
2351 Інші рахунки для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів
2352 Рахунки для виплати готівки державним цільовим фондам
2353 Рахунки для виплати готівки іншим клієнтам

**24 Єдиний казначейський рахунок**

245 Єдиний казначейський рахунок
2451 Єдиний казначейський рахунок
2452 Субрахунки єдиного казначейського рахунку

**25 Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи**

251 Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів
2511 Придбані акції
2512 Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій
2513 Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств
2514 Довгострокові векселі одержані
2515 Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів
252 Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи державних цільових фондів
2521 Придбані акції
2522 Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій
2523 Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств

2524 Довгострокові векселі одержані
2525 Інші фінансові активи державних цільових фондів
253 Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи державного бюджету
2531 Придбані акції за рахунок коштів державного бюджету
2532 Довгострокові цінні папери в активі державного бюджету, крім акцій
2533 Інші довгострокові фінансові активи державного бюджету
254 Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи місцевих бюджетів
2541 Придбані акції за рахунок коштів місцевого бюджету
2542 Довгострокові цінні папери в активах місцевих бюджетів, крім акцій
2543 Інші довгострокові фінансові активи місцевих бюджетів

**26 Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи**

261 Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів
2611 Поточні фінансові інвестиції в цінні папери
2612 Короткострокові векселі одержані
2613 Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів
262 Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи державних цільових фондів
2621 Поточні фінансові інвестиції в цінні папери
2622 Короткострокові векселі одержані
2623 Інші фінансові активи державних цільових фондів
263 Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи державного бюджету
2631 Короткострокові цінні папери в активі державного бюджету
2632 Активи державного бюджету за взаємними розрахунками
2633 Активи державного бюджету за взаємними розрахунками з Пенсійним фондом
2634 Інші короткострокові фінансові активи державного бюджету
264 Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи місцевих бюджетів
2641 Короткострокові цінні папери в активах місцевих бюджетів
2642 Активи місцевих бюджетів за взаємними розрахунками з державним бюджетом
2643 Активи місцевих бюджетів за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами інших рівнів
2644 Інші короткострокові фінансові активи місцевих бюджетів

**27 Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками**

271 Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів
2711 Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками

272 Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками державних цільових фондів
2721 Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів
2722 Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками
273 Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками державного бюджету
2731 Дебіторська заборгованість державного бюджету за операціями з перерахунку доходів
274 Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками місцевих бюджетів
2741 Дебіторська заборгованість місцевих бюджетів за операціями з перерахунку доходів
275 Інша дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками
2751 Рахунок для обліку інших операцій з коштами єдиного казначейського рахунку

**28 Розрахунки за надходженнями до бюджету**

281 Розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету
2811 Розрахунки за податковими надходженнями
2812 Розрахунки за неподатковими надходженнями
2813 Розрахунки за іншими надходженнями
2814 Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

**29 Витрати майбутніх періодів**

291 Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів
2911 Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів
292 Витрати майбутніх періодів державних цільових фондів
2921 Витрати майбутніх періодів державних цільових фондів

## Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів

**31 Надходження бюджету**

313 Надходження державного бюджету
3131 Надходження до державного бюджету
3132 Надходження до державного бюджету власних надходжень бюджетних установ
3133 Кошти від повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок державного бюджету
3134 Надходження від запозичень, приватизації та активних операцій державного бюджету
3135 Рахунки для акумулювання надходжень державного бюджету
314 Надходження місцевих бюджетів
3141 Надходження до місцевих бюджетів

3142 Надходження до місцевих бюджетів власних надходжень бюджетних установ
3143 Кошти від повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок місцевих бюджетів
3144 Надходження від запозичень та активних операцій місцевого бюджету
3145 Рахунки для акумулювання надходжень місцевого бюджету

**32 Кошти бюджету**

323 Кошти державного бюджету
3231 Кошти державного бюджету
324 Кошти місцевих бюджетів
3241 Кошти місцевих бюджетів

**33 Кошти бюджету, які підлягають розподілу**

333 Кошти державного бюджету, які підлягають розподілу
3331 Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами
3332 Надходження коштів до державного бюджету, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами
3333 Кошти, тимчасово віднесені до надходжень державного бюджету, що підлягають розподілу
3334 Інші кошти, тимчасово віднесені до надходжень державного бюджету
334 Кошти місцевих бюджетів, які підлягають розподілу
3341 Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджетів
3342 Кошти, тимчасово віднесені до надходжень місцевих бюджетів, що підлягають розподілу
3343 Інші кошти, тимчасово віднесені до надходжень місцевих бюджетів

**34 Рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інші рахунки для здійснення витрат**

343 Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами державного бюджету
3431 Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами державного бюджету
3432 Рахунки одержувачів коштів за коштами державного бюджету
3433 Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних витратах за коштами державного бюджету
3434 Рахунки для обліку операцій з надання кредитів з державного бюджету
3435 Рахунки для здійснення витрат з погашення боргу та активних операцій державного бюджету
3436 Рахунки розпорядників за коштами державного бюджету в установах банків

344 Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами місцевого бюджету
3441 Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із місцевих бюджетів3442 Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів
3443 Рахунки одержувачів коштів за коштами місцевих бюджетів
3444 Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами місцевих бюджетів
3445 Рахунки для обліку операцій з надання кредитів з місцевих бюджетів
3446 Рахунки для здійснення витрат з погашення боргу та активних операцій місцевих бюджетів
3447 Рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів в установах банків

**35 Інші рахунки розпорядників бюджетних коштів та рахунки інших клієнтів**

355 Інші рахунки розпорядників бюджетних коштів та рахунки інших клієнтів
3551 Інші рахунки розпорядників бюджетних коштів
3552 Депозитні рахунки розпорядників бюджетних коштів
3553 Рахунки інших клієнтів Казначейства
3554 Рахунки державних цільових фондів
3555 Рахунки для зарахування коштів від приватизації майна
3556 Рахунки для зарахування єдиного соціального внеску
3557 Рахунок для обліку коштів у тимчасовому розпорядженні органів, що контролюють справляння надходжень бюджету
3558 Рахунки для обліку фінансового резерву

**36 Рахунки за нез'ясованими сумами та інші транзитні рахунки**

365 Рахунки за нез'ясованими надходженнями та інші транзитні рахунки
3651 Нез'ясовані надходження на рахунках в органах Казначейства
3652 Транзитний рахунок для здійснення операцій з наступною датою валютування

**37 Рахунки органів Казначейства**

375 Технічні та інші транзитні рахунки органів Казначейства
3751 Технічні рахунки Головних управлінь Казначейства
3752 Рахунки Казначейства за операціями з придбання іноземної валюти
3753 Внутрішній транзитний рахунок для сум, що не підтверджені отримувачами
3754 Внутрішній транзитний рахунок Казначейства
3755 Внутрішній транзитний рахунок для сум, що не підтверджені СЕП НБУ
3756 Внутрішній транзитний рахунок Казначейства для ВПС

## Клас 4. Розрахунки

**41 Розрахунки за фінансовими операціями**

413 Розрахунки за фінансовими операціями державного бюджету

4131 Розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами державного бюджету

4132 Розрахунки за зобов'язаннями за фінансовими операціями державного бюджету

414 Розрахунки за фінансовими операціями місцевого бюджету

4141 Розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами місцевих бюджетів

4142 Розрахунки за зобов'язаннями за фінансовими операціями місцевих бюджетів

**42 Інші розрахунки**

423 Інші розрахунки за коштами державного бюджету

4231 Інші розрахунки за коштами державного бюджету

4232 Інші розрахунки з виконання державного бюджету

4233 Інші внутрішньосистемні розрахунки

424 Інші розрахунки за коштами місцевих бюджетів

4241 Інші розрахунки за коштами місцевих бюджетів

4242 Інші розрахунки з виконання місцевих бюджетів

425 Внутрішньосистемні розрахунки за операціями у внутрішній платіжній системі Казначейства

4251 Внутрішньосистемні розрахунки за операціями у внутрішній платіжній системі Казначейства

**43 Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу**

433 Розрахунки державного бюджету за коштами, які підлягають розподілу

4331 Розрахунки державного бюджету за коштами, які підлягають розподілу

434 Розрахунки місцевих бюджетів за коштами, які підлягають розподілу

4341 Розрахунки місцевих бюджетів за коштами, які підлягають розподілу

435 Розрахунки за іншими коштами, які підлягають розподілу

4351 Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу

**44 Позиція щодо іноземної валюти та балансуючі рахунки**

443 Позиція Казначейства щодо іноземної валюти державного бюджету

4431 Позиція Казначейства щодо іноземної валюти державного бюджету

4432 Еквівалент позиції Казначейства щодо іноземної валюти державного бюджету (контррахунок)

444 Позиція Казначейства щодо іноземної валюти місцевих бюджетів

4441 Позиція Казначейства щодо іноземної валюти місцевих бюджетів

4442 Еквівалент позиції Казначейства щодо іноземної валюти місцевих бюджетів (контррахунок)

**45 Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до бюджетів, які підлягають розподілу**

453 Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до бюджетів, які підлягають розподілу

4531 Рахунок для обліку надходжень, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами

4532 Рахунок для обліку надходжень державного бюджету, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами

4533 Рахунок для обліку коштів, тимчасово віднесених до надходжень державного бюджету, які підлягають розподілу

4534 Рахунок для обліку інших коштів, тимчасово віднесених до надходжень державного бюджету, які підлягають розподілу

454 Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до місцевих бюджетів, які підлягають розподілу

4541 Рахунок для обліку надходжень, які підлягають розподілу між рівнями місцевих бюджетів

4542 Рахунок для обліку коштів, тимчасово віднесених до надходжень місцевих бюджетів, які підлягають розподілу

4543 Рахунок для обліку інших коштів, тимчасово віднесених до надходжень місцевих бюджетів, які підлягають розподілу

455 Накопичувальні рахунки для обліку надходжень єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу

4551 Рахунок для обліку надходжень єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу

**46 Технічні рахунки**

465 Технічні рахунки

4651 Технічний рахунок

## Клас 5. Капітал та фінансовий результат

**51 Внесений капітал**

511 Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів

5111 Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів

512 Внесений капітал державним цільовим фондам

5121 Внесений капітал державним цільовим фондам

**52 Капітал у підприємствах**

521 Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів

5211 Капітал у підприємствах у формі акцій

5212 Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі

5213 Капітал у підприємствах в інших цінних паперах

**53 Капітал у дооцінках**

531 Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів

5311 Дооцінка (уцінка) необоротних активів
5312 Дооцінка (уцінка) інших активів
532 Капітал у дооцінках державних цільових фондів
5321 Дооцінка (уцінка) необоротних активів
5322 Дооцінка (уцінка) інших активів

**54 Цільове фінансування**

541 Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів
5411 Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів
542 Цільове фінансування державних цільових фондів
5421 Цільове фінансування державних цільових фондів

**55 Фінансовий результат**

551 Фінансовий результат розпорядників бюджетних коштів
5511 Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду
5512 Накопичені фінансові результати виконання кошторису
552 Фінансовий результат державних цільових фондів
5521 Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду
5522 Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)
553 Фінансовий результат виконання державного бюджету
5531 Результат виконання державного бюджету звітного періоду
5532 Накопичені фінансові результати виконання державного бюджету
554 Фінансовий результат виконання місцевих бюджетів
5541 Результат виконання місцевих бюджетів звітного періоду
5542 Накопичені фінансові результати виконання місцевих бюджетів

**56 Резервний капітал**

562 Резервний капітал державних цільових фондів
5621 Резервний капітал державних цільових фондів

## Клас 6. Зобов'язання

**60 Довгострокові зобов'язання**

601 Довгострокові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів
6011 Довгострокові кредити банків
6012 Відстрочені довгострокові кредити банків
6013 Інші довгострокові позики
6014 Зобов'язання за довгостроковими цінними паперами
6015 Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди
6016 Інші довгострокові фінансові зобов'язання
602 Довгострокові зобов'язання державних цільових фондів
6021 Довгострокові кредити банків
6022 Відстрочені довгострокові кредити банків
6023 Інші довгострокові позики
6024 Зобов'язання за довгостроковими цінними паперами

6025 Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди
6026 Інші довгострокові фінансові зобов'язання
603 Довгострокові зобов'язання державного бюджету
6031 Внутрішні зобов'язання за довгостроковими цінними паперами державного бюджету
6032 Зовнішні зобов'язання за довгостроковими цінними паперами державного бюджету
6033 Довгострокові внутрішні кредити, залучені до державного бюджету
6034 Довгострокові зовнішні кредити, залучені до державного бюджету
6035 Інші довгострокові внутрішні зобов'язання державного бюджету
6036 Інші довгострокові зовнішні зобов'язання державного бюджету
604 Довгострокові зобов'язання місцевих бюджетів
6041 Зобов'язання за довгостроковими цінними паперами місцевих бюджетів
6042 Довгострокові внутрішні кредити, залучені до місцевих бюджетів
6043 Довгострокові зовнішні кредити, залучені до місцевих бюджетів
6044 Інші довгострокові внутрішні зобов'язання місцевих бюджетів
6045 Інші довгострокові зовнішні зобов'язання місцевих бюджетів

**61 Поточна заборгованість за кредитами та позиками**

611 Поточна заборгованість розпорядників бюджетних коштів за кредитами та позиками
6111 Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами
6112 Поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами
6113 Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями
6114 Короткострокові кредити банків
6115 Відстрочені короткострокові кредити банків
6116 Короткострокові позики
6117 Інші короткострокові фінансові зобов'язання
612 Поточна заборгованість державних цільових фондів за кредитами та позиками
6121 Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами
6122 Поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами
6123 Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями
6124 Короткострокові кредити банків
6125 Відстрочені короткострокові кредити банків
6126 Короткострокові позики
6127 Інші короткострокові фінансові зобов'язання

613 Поточна заборгованість державного бюджету за довгостроковими зобов'язаннями за кредитами та позиками
6130 Поточна заборгованість за внутрішніми зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами державного бюджету
6131 Поточна заборгованість за зовнішніми зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами державного бюджету
6132 Поточна заборгованість за довгостроковими внутрішніми кредитами, залученими до державного бюджету
6133 Поточна заборгованість за довгостроковими зовнішніми кредитами, залученими до державного бюджету
6134 Поточна заборгованість за іншими довгостроковими внутрішніми зобов'язаннями державного бюджету
6135 Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зовнішніми зобов'язаннями державного бюджету
6136 Короткострокові внутрішні кредити, залучені до державного бюджету
6137 Короткострокові зовнішні кредити, залучені до державного бюджету
6138 Інші поточні внутрішні зобов'язання за позиками державного бюджету
6139 Інші поточні зовнішні зобов'язання за позиками державного бюджету
614 Поточна заборгованість місцевих бюджетів за довгостроковими зобов'язаннями за кредитами та позиками
6141 Поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами місцевих бюджетів
6142 Поточна заборгованість за довгостроковими внутрішніми кредитами, залученими до місцевих бюджетів
6143 Поточна заборгованість за довгостроковими зовнішніми кредитами, залученими до місцевих бюджетів
6144 Поточна заборгованість за іншими довгостроковими внутрішніми зобов'язаннями місцевих бюджетів
6145 Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зовнішніми зобов'язаннями місцевих бюджетів
6146 Короткострокові внутрішні кредити, залучені до місцевих бюджетів
6147 Короткострокові зовнішні кредити, залучені до місцевих бюджетів
6148 Інші поточні внутрішні зобов'язання за позиками місцевих бюджетів
6149 Інші поточні зовнішні зобов'язання за позиками місцевих бюджетів

**62 Розрахунки за товари, роботи, послуги**

621 Розрахунки за товари, роботи, послуги розпорядників бюджетних коштів
6211 Розрахунки з постачальниками та підрядниками

6212 Розрахунки із замовниками за роботи і послуги
6213 Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи
6214 Розрахунки за одержаними авансами
622 Розрахунки за товари, роботи, послуги державних цільових фондів
6221 Розрахунки з постачальниками та підрядниками
6222 Розрахунки із замовниками за роботи і послуги
6223 Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи
6224 Розрахунки за одержаними авансами

**63 Розрахунки за податками і зборами**

631 Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів
6311 Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
6312 Інші розрахунки з бюджетом
6313 Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
632 Розрахунки за податками і зборами державних цільових фондів
6321 Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
6322 Інші розрахунки з бюджетом
6323 Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування

**64 Інші поточні зобов'язання**

641 Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів
6411 Поточні зобов'язання за цінними паперами
6412 Розрахунки з депонентами
6413 Розрахунки за депозитними сумами
6414 Розрахунки за спеціальними видами платежів
6415 Розрахунки з іншими кредиторами
6416 Розрахунки за страхуванням
642 Інші поточні зобов'язання державних цільових фондів
6421 Поточні зобов'язання за цінними паперами
6422 Розрахунки з депонентами
6423 Розрахунки за депозитними сумами
6424 Розрахунки за спеціальними видами платежів
6425 Розрахунки з іншими кредиторами
6426 Розрахунки за страхуванням
643 Інші поточні зобов'язання державного бюджету
6431 Депозити, отримані до державного бюджету
6432 Короткострокові внутрішні зобов'язання за цінними паперами державного бюджету
6433 Короткострокові зовнішні зобов'язання за цінними паперами державного бюджету
6434 Середньострокові внутрішні зобов'язання за цінними паперами державного бюджету

6435 Середньострокові зовнішні зобов'язання за цінними паперами державного бюджету

644 Інші поточні зобов'язання місцевих бюджетів

6441 Депозити, отримані до місцевих бюджетів

6442 Короткострокові зобов'язання за цінними паперами місцевих бюджетів

6443 Середньострокові зобов'язання за цінними паперами місцевих бюджетів

**65 Розрахунки з оплати праці**

651 Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів

6511 Розрахунки із заробітної плати

6512 Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню

6513 Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит

6514 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках

6515 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування

6516 Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків

6517 Розрахунки з працівниками за позиками банків

6518 Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання

6519 Інші розрахунки за виконані роботи

652 Розрахунки з оплати праці державних цільових фондів

6521 Розрахунки із заробітної плати

6522 Розрахунки з виплати пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню

6523 Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит

6524 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках

6525 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування

6526 Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків

6527 Розрахунки з працівниками за позиками банків

6528 Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання

6529 Інші розрахунки за виконані роботи

**66 Зобов'язання за внутрішніми розрахунками**

661 Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів

6611 Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів

662 Зобов'язання за внутрішніми розрахунками державних цільових фондів
6621 Зобов'язання за внутрішніми розрахунками за операціями з переміщення активів
6622 Зобов'язання за внутрішніми розрахунками
663 Зобов'язання за внутрішніми розрахунками державного бюджету
6631 Зобов'язання державного бюджету за взаємними розрахунками
664 Зобов'язання за внутрішніми розрахунками місцевих бюджетів
6641 Зобов'язання місцевих бюджетів за взаємними розрахунками
6642 Зобов'язання місцевих бюджетів за короткостроковими позиками, отриманими з єдиного казначейського рахунку
6643 Зобов'язання місцевих бюджетів за середньостроковими позиками, отриманими з єдиного казначейського рахунку
665 Інші зобов'язання за внутрішніми розрахунками
6651 Зобов'язання за іншими коштами перед органами Казначейства

**67 Забезпечення майбутніх витрат і платежів**

671 Забезпечення майбутніх витрат і платежів розпорядників бюджетних коштів
6711 Довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів
6712 Поточні забезпечення майбутніх витрат і платежів
672 Забезпечення майбутніх витрат і платежів державних цільових фондів
6721 Довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів
6722 Поточні забезпечення майбутніх витрат і платежів

**68 Зобов'язання за надходженнями до бюджету**

681 Зобов'язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння
6811 Зобов'язання за податковими надходженнями
6812 Зобов'язання за неподатковими надходженнями
6813 Зобов'язання за іншими надходженнями
6814 Зобов'язання за коштами, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування

**69 Доходи майбутніх періодів**

691 Доходи майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів
6911 Доходи майбутніх періодів
692 Доходи майбутніх періодів державних цільових фондів
6921 Доходи майбутніх періодів

## Клас 7. Доходи

**70 Доходи за бюджетними асигнуваннями**

701 Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів
7011 Бюджетні асигнування
702 Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату
7021 Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату

**71 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)**

711 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів

7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)

712 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) державних цільових фондів

7121 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)

713 Доходи державного бюджету від надання послуг

7131 Доходи державного бюджету від наданих послуг

714 Доходи місцевого бюджету від надання послуг

7141 Доходи місцевого бюджету від наданих послуг

**72 Доходи від продажу активів**

721 Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів

7211 Дохід від реалізації активів

722 Доходи від продажу державних цільових фондів

7221 Дохід від реалізації активів

723 Доходи державного бюджету від продажу

7231 Доходи державного бюджету від продажу майна

724 Доходи місцевого бюджету від продажу

7241 Доходи місцевого бюджету від продажу майна

**73 Фінансові доходи**

731 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів

7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів

732 Фінансові доходи державних цільових фондів

7321 Фінансові доходи державних цільових фондів

733 Фінансові доходи державного бюджету

7331 Фінансові доходи державного бюджету

734 Фінансові доходи місцевого бюджету

7341 Фінансові доходи місцевого бюджету

**74 Інші доходи за обмінними операціями**

741 Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів

7411 Інші доходи за обмінними операціями

742 Інші доходи за обмінними операціями державних цільових фондів

7421 Інші доходи за обмінними операціями

743 Інші доходи за обмінними операціями державного бюджету

7431 Інші доходи за обмінними операціями

744 Інші доходи за обмінними операціями місцевого бюджету

7441 Інші доходи за обмінними операціями

**75 Доходи за необмінними операціями**

751 Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів

7511 Доходи за необмінними операціями

752 Доходи за необмінними операціями державних цільових фондів

7521 Надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
7522 Трансферти
7523 Інші надходження
753 Доходи за необмінними операціями державного бюджету
7531 Податкові надходження
7532 Неподаткові надходження
7533 Трансферти
7534 Інші доходи за необмінними операціями
754 Доходи за необмінними операціями місцевих бюджетів
7541 Податкові надходження
7542 Неподаткові надходження
7543 Трансферти
7544 Інші доходи за необмінними операціями

**76 Умовні доходи**

763 Умовні доходи державного бюджету
7631 Надходження до державного бюджету від повернення бюджетних кредитів
7632 Надходження до державного бюджету від операцій з фінансування
764 Умовні доходи місцевих бюджетів
7641 Надходження до місцевих бюджетів від повернення бюджетних кредитів
7642 Надходження до місцевих бюджетів від операцій з фінансування

## Клас 8. Витрати

**80 Витрати на виконання бюджетних програм**

801 Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм8011 Витрати на оплату праці
8012 Відрахування на соціальні заходи
8013 Матеріальні витрати
8014 Амортизація
802 Витрати на утримання державних цільових фондів
8021 Витрати на оплату праці
8022 Відрахування на соціальні заходи
8023 Матеріальні витрати
8024 Амортизація
803 Витрати державного бюджету
8031 Витрати на оплату праці
8032 Відрахування на соціальні заходи
8033 Матеріальні витрати
804 Витрати місцевого бюджету
8041 Витрати на оплату праці

8042 Відрахування на соціальні заходи
8043 Матеріальні витрати

**81 Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)**

811 Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
8111 Витрати на оплату праці
8112 Відрахування на соціальні заходи
8113 Матеріальні витрати
8114 Амортизація
8115 Інші витрати

812 Витрати державних цільових фондів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
8121 Витрати на оплату праці
8122 Відрахування на соціальні заходи
8123 Матеріальні витрати
8124 Амортизація
8125 Інші витрати

**82 Витрати з продажу активів**

821 Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів
8211 Собівартість проданих активів

822 Витрати державних цільових фондів з продажу активів
8221 Собівартість проданих активів

**83 Фінансові витрати**

831 Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів
8311 Фінансові витрати

832 Фінансові витрати державних цільових фондів
8321 Фінансові витрати

833 Фінансові витрати державного бюджету
8331 Фінансові витрати державного бюджету

834 Фінансові витрати місцевого бюджету
8341 Фінансові витрати місцевого бюджету

**84 Інші витрати за обмінними операціями**

841 Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
8411 Інші витрати за обмінними операціями

842 Інші витрати за обмінними операціями державних цільових фондів
8421 Інші витрати за обмінними операціями

843 Інші витрати за обмінними операціями державного бюджету
8431 Інші витрати за обмінними операціями

844 Інші витрати за обмінними операціями місцевого бюджету
8441 Інші витрати за обмінними операціями

**85 Витрати за необмінними операціями**

851 Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
8511 Витрати за необмінними операціями

852 Витрати за необмінними операціями державних цільових фондів
8521 Витрати на утримання апарату фонду
8522 Витрати на державне соціальне страхування
8523 Трансферти
8524 Інші витрати за необмінними операціями
853 Витрати за необмінними операціями державного бюджету
8531 Трансферти
8532 Інші витрати за необмінними операціями
854 Витрати за необмінними операціями місцевого бюджету
8541 Трансферти
8542 Інші витрати за необмінними операціями

**86 Умовні витрати**

863 Умовні витрати державного бюджету
8631 Витрати державного бюджету за операціями з надання кредитів
8632 Витрати державного бюджету за операціями з фінансування
864 Умовні витрати місцевих бюджетів
8641 Витрати місцевих бюджетів за операціями з надання кредитів
8642 Витрати місцевих бюджетів за операціями з фінансування

## Розділ 2. Позабалансові рахунки

### Клас 9. Позабалансові рахунки бюджетів та державних цільових фондів

**90 Пропозиції та відкриті асигнування**

901 Відкриті асигнування
9011 Відкриті асигнування за узагальненими показниками державного бюджету
9012 Відкриті асигнування на виконання програм державного бюджету
9013 Відкриті асигнування державного бюджету
902 Пропозиції про відкриття асигнувань
9021 Пропозиції про відкриття асигнувань загального фонду державного бюджету

**91 Асигнування**

912 Асигнування державних цільових фондів
9121 Асигнування державних цільових фондів
913 Бюджетні асигнування державного бюджету
9130 Затверджені зведені бюджетні асигнування державного бюджету
9131 Затверджені бюджетні асигнування державного бюджету
9132 Поточні зведені бюджетні асигнування державного бюджету
9133 Поточні бюджетні асигнування державного бюджету
9134 Затверджені зведені помісячні бюджетні асигнування державного бюджету
9135 Затверджені помісячні бюджетні асигнування державного бюджету

9136 Поточні зведені помісячні бюджетні асигнування державного бюджету
9137 Поточні помісячні бюджетні асигнування державного бюджету
9138 Зведення показників спеціального фонду
9139 Асигнування на взяття зобов'язань за коштами державного бюджету
914 Бюджетні асигнування місцевих бюджетів
9141 Затверджені зведені бюджетні асигнування місцевих бюджетів
9142 Затверджені бюджетні асигнування місцевих бюджетів
9143 Поточні зведені бюджетні асигнування місцевих бюджетів
9144 Поточні бюджетні асигнування місцевих бюджетів
9145 Затверджені зведені помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів
9146 Затверджені помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів
9147 Поточні зведені помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів
9148 Поточні помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів
9149 Асигнування на взяття зобов'язань за коштами місцевих бюджетів

**92 Показники розпису державного бюджету**

921 Показники розпису доходів державного бюджету
9211 Затверджений розпис доходів державного бюджету
9212 Поточний розпис доходів державного бюджету
9213 Затверджений помісячний розпис доходів державного бюджету
9214 Поточний помісячний розпис доходів державного бюджету
922 Показники розпису фінансування державного бюджету
9221 Затверджений розпис фінансування державного бюджету за типом боргового зобов'язання
9222 Поточний розпис фінансування державного бюджету за типом боргового зобов'язання
9223 Затверджений помісячний розпис фінансування державного бюджету за типом боргового зобов'язання
9224 Поточний помісячний розпис фінансування державного бюджету за типом боргового зобов'язання
923 Показники розпису повернення кредитів до державного бюджету
9231 Затверджений розпис повернення кредитів до державного бюджету
9232 Поточний розпис повернення кредитів до державного бюджету
9233 Затверджений помісячний розпис повернення кредитів до державного бюджету
9234 Поточний помісячний розпис повернення кредитів до державного бюджету
924 Показники розпису асигнувань державного бюджету
9241 Затверджений зведений розпис асигнувань державного бюджету
9242 Затверджений розпис асигнувань державного бюджету
9243 Поточний зведений розпис асигнувань державного бюджету
9244 Поточний розпис асигнувань державного бюджету

9245 Затверджений зведений помісячний розпис асигнувань державного бюджету
9246 Затверджений помісячний розпис асигнувань державного бюджету
9247 Поточний зведений помісячний розпис асигнувань державного бюджету
9248 Поточний помісячний розпис асигнувань державного бюджету
925 Показники розпису витрат спеціального фонду державного бюджету
9251 Затверджений розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень
9252 Затверджений помісячний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету
926 Узагальнені бюджетні призначення головних розпорядників
9261 Затверджені узагальнені бюджетні призначення головних розпорядників бюджетних коштів за коштами державного бюджету
9262 Поточні узагальнені бюджетні призначення головних розпорядників бюджетних коштів за коштами державного бюджету
9263 Затверджені узагальнені помісячні бюджетні призначення головних розпорядників бюджетних коштів за коштами державного бюджету
9264 Поточні узагальнені помісячні бюджетні призначення головних розпорядників бюджетних коштів за коштами державного бюджету

**93 Показники розпису місцевих бюджетів**

931 Показники розпису доходів місцевих бюджетів
9311 Затверджений розпис доходів місцевих бюджетів
9312 Поточний розпис доходів місцевих бюджетів
9313 Затверджений помісячний розпис доходів місцевих бюджетів
9314 Поточний помісячний розпис доходів місцевих бюджетів
932 Показники розпису фінансування місцевих бюджетів
9321 Затверджений розпис фінансування місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання
9322 Поточний розпис фінансування місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання
9323 Затверджений помісячний розпис фінансування місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання
9324 Поточний помісячний розпис фінансування місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання
933 Показники розпису повернення кредитів до місцевих бюджетів
9331 Затверджений розпис повернення кредитів до місцевих бюджетів
9332 Поточний розпис повернення кредитів до місцевих бюджетів
9333 Затверджений помісячний розпис повернення кредитів до місцевих бюджетів
9334 Поточний помісячний розпис повернення кредитів до місцевих бюджетів

934 Показники розпису асигнувань місцевих бюджетів
9341 Затверджений зведений розпис асигнувань місцевих бюджетів
9342 Затверджений розпис асигнувань місцевих бюджетів
9343 Поточний зведений розпис асигнувань місцевих бюджетів
9344 Поточний розпис асигнувань місцевих бюджетів
9345 Затверджений зведений помісячний розпис асигнувань місцевих бюджетів
9346 Затверджений помісячний розпис асигнувань місцевих бюджетів
9347 Поточний зведений помісячний розпис асигнувань місцевих бюджетів
9348 Поточний помісячний розпис асигнувань місцевих бюджетів

**94 Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів**

943 Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами державного бюджету
9431 Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами державного бюджету
9432 Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами державного бюджету звітного періоду
9433 Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за попередньою оплатою та авансовими платежами з державного бюджету звітного періоду
9434 Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами державного бюджету минулих бюджетних періодів
944 Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами місцевих бюджетів
9441 Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами місцевих бюджетів
9442 Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами місцевих бюджетів звітного періоду
9443 Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за попередньою оплатою та авансовими платежами з місцевих бюджетів звітного періоду
9444 Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами місцевих бюджетів минулих бюджетних періодів

**95 Нараховані доходи, резерви та витрати**

953 Нараховані відсотки, плата за користування кредитами, залученими державою або під державні гарантії та штрафні санкції
9531 Нарахована плата за користування кредитами, наданими з державного бюджету

9532 Нарахована плата за користування кредитами, залученими державою та під державні гарантії

9533 Нарахована плата за надання кредитів (позик), залучених державою або під державні гарантії

9534 Нараховані доходи за цінними паперами державного бюджету

9535 Нараховані штрафні санкції за кредитами, наданими з державного бюджету

9536 Нараховані штрафні санкції за кредитами, залученими державою та під державні гарантії

954 Нараховані відсотки, плата за користування кредитами, залученими Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста або під місцеві гарантії та штрафні санкції

9541 Нараховані відсотки за кредитами (позиками), наданими з місцевого бюджету

9542 Нараховані відсотки за кредитами (позиками), залученими Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста або під місцеві гарантії

9543 Нарахована плата за надання кредитів (позик), залучених Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста або під місцеві гарантії

9544 Нараховані штрафні санкції за кредитами, наданими з місцевого бюджету

9545 Нараховані штрафні санкції за кредитами (позиками), залученими АР Крим чи територіальною громадою міста або під місцеві гарантії

955 Нараховані резерви

9551 Нараховані доходи фінансового резерву

**96 Зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінними паперами**

963 Зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінними паперами державного бюджету

9631 Боргові зобов'язання суб'єктів господарювання щодо кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями

9632 Боргові зобов'язання суб'єктів господарювання щодо іноземних кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями

9633 Нараховані відсотки за користування кредитами, залученими державою

9634 Нараховані суми комісій та інших платежів з обслуговування державного боргу

9635 Нараховані доходи за цінними паперами держави

9636 Нараховані суми премій, що надходять до державного бюджету від розміщення державних цінних паперів

9637 Нараховані суми дисконту при розміщенні дисконтних державних цінних паперів

9638 Нараховані суми дисконту при погашенні дисконтних державних цінних паперів

964 Зобов'язання і вимоги за кредитуванням та всіма видами гарантій місцевого бюджету

9641 Боргові зобов'язання суб'єктів господарювання щодо кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями

9642 Боргові зобов'язання суб'єктів господарювання щодо іноземних кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями

9643 Нараховані відсотки за користування кредитами, залученими Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста

9644 Нараховані суми комісій та інших платежів з обслуговування місцевого боргу

**97 Емітовані цінні папери**

973 Емітовані внутрішні цінні папери державного бюджету

9731 Емітовані короткострокові облігації внутрішньої державної позики

9732 Емітовані середньострокові облігації внутрішньої державної позики

9733 Емітовані довгострокові облігації внутрішньої державної позики

9734 Емітовані інші внутрішні цінні папери державного бюджету

9735 Емітовані короткострокові облігації зовнішньої державної позики

9736 Емітовані середньострокові облігації зовнішньої державної позики

9737 Емітовані довгострокові облігації зовнішньої державної позики

9738 Емітовані інші зовнішні цінні папери державного бюджету

974 Емітовані цінні папери місцевих бюджетів

9741 Емітовані короткострокові облігації місцевих бюджетів

9742 Емітовані середньострокові облігації місцевих бюджетів

9743 Емітовані довгострокові облігації місцевих бюджетів

9744 Емітовані інші цінні папери місцевих бюджетів

975 Фінансові казначейські векселі

9751 Фінансові казначейські векселі

**99 Контррахунки до рахунків позабалансового обліку**

991 Контррахунки для активних рахунків позабалансового обліку

9911 Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку

992 Контррахунки для пасивних рахунків позабалансового обліку

9921 Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

## Клас 0. Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів

**1 Орендовані основні засоби та нематеріальні активи**

11 Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів

12 Орендовані основні засоби державних цільових фондів

13 Орендовані нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів

14 Орендовані нематеріальні активи державних цільових фондів

**2 Активи на відповідальному зберіганні**

21 Активи на відповідальному зберіганні розпорядників бюджетних коштів

22 Активи на відповідальному зберіганні державних цільових фондів

**3 Бюджетні зобов'язання**

31 Укладені договори (угоди, контракти) розпорядників бюджетних коштів

32 Укладені договори (угоди, контракти) державних цільових фондів

**4 Непередбачені активи**

41 Непередбачені активи розпорядників бюджетних коштів

42 Непередбачені активи державних цільових фондів

**5 Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані**

51 Гарантії та забезпечення надані розпорядників бюджетних коштів

52 Гарантії та забезпечення надані державних цільових фондів

53 Непередбачені зобов'язання розпорядників бюджетних коштів

54 Непередбачені зобов'язання державних цільових фондів

**6 Гарантії та забезпечення отримані**

61 Гарантії та забезпечення отримані розпорядників бюджетних коштів

62 Гарантії та забезпечення отримані державних цільових фондів

**7 Списані активи**

71 Списана дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів

72 Списана дебіторська заборгованість державних цільових фондів

73 Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів

74 Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей державних цільових фондів

**8 Бланки документів суворої звітності**

81 Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів

82 Бланки документів суворої звітності державних цільових фондів

**9 Передані (видані) активи відповідно до законодавства**

91 Передані (видані) активи відповідно до законодавства розпорядників бюджетних коштів

92 Передані (видані) активи відповідно до законодавства державних цільових фондів

**Додаток 4**

## Регістри бухгалтерського обліку

| № рахунка | Рекомендовані регістри | | № рахунка | Рекомендовані регістри | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Міністерством фінансів України | Міністерством аграрної політики та продовольства України | | Міністерством фінансів України | Міністерством аграрної політики та продовольства України |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 10 | Ж-4 | ЖО-4А; В-4.1 | 51 | Ж-3; В-3.4 | ЖО-3Б; В-3.1 |
| 11 | Ж-4 | ЖО-4А; В-4.1 | 52 | Ж-3 | ЖО-3Г |
| 12 | Ж-4; В-4.3 | ЖО-4А; В-4.3 | 53 | Ж-3 | ЖО-3Г |
| 13 | Ж-4 | ЖО-4А; В-4.4, 4.5, 4.6, 4.7 | 54 | Ж-3 | ЖО-3Г |
| 14 | Ж-4; В-4.2 | ЖО-4Б; В-4.9 | 55 | Ж-3 | ЖО-3Г |
| 15 | Ж-4; В-4.1 | ЖО-4Б; В-4.8 | 60 | Ж-2 | ЖО-2 |
| 16 | Ж-4; | ЖО-4А; В-4.2 | 61 | Ж-3 | ЖО-3Г |
| 17 | Ж-3 | ЖО-3Г | 62 | Ж-3; В-3.4 | ЖО-3Б; В-3.1 |
| 18 | Ж-3; Ж-4 | ЖО-3Б; В-3.1,3.2 | 63 | Ж-3; В-3.3 | ЖО-3В; Р-3.3 |
| 19 | Ж-4 | ЖО-4А; В-4.3 | 64 | Ж-3; В-3.6 | ЖО-3Г; В-3.5 |
| 20 | Ж-5(5А); В-5.1 | ЖО-5А | 65 | Ж-5(5А) | ЖО-3Г; В-3.4; ЖО-5Б; В-5.1, В-5.4 |
| 21 | Ж-5(5А) | ЖО-8; В-8.1,8.2 | 66 | Ж-5(5А) | ЖО-5Б; В-5.1, К-5.2, В-5.3 |
| 22 | Ж-5(5А); В-5.1 | ЖО-5А | 67 | Ж-3 | ЖО-3Г; В-3.4 |
| 23 | Ж-5(5А) | ЖО-5В; 3-5.5, 5.6; В-5.10 | 68 | Ж-3; В-3.5 | ЖО-3Г; В-3.4 |
| 24 | Ж-5(5А) | ЖО-5В | 69 | Ж-3 | ЖО-3Г |
| 25 | Ж-5(5А); В-5.1 | ЖО-5А | 70 | Ж-6 | ЖО-6; Р-6.1,6.2, 6.3, 6.3а; В-6.4; К-6.5 |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|---|---|---|---|---|
| 26 | Ж-5(5А); В-5.1 | ЖО-5А | 71 | Ж-6 | ЖО-6; Р-6.2, 6.3; В-6.4, 6.7 |
| 27 | Ж-5(5А) | ЖО-5А | 72 | Ж-6 | ЖО-6; В-6.7 |
| 28 | Ж-5(5А); В-5.1 | ЖО-5А | 73 | Ж-6 | ЖО-6; В-6.7 |
| 30 | Ж-1; В-1.1 | ЖО-1; В-1.1 | 74 | Ж-6 | ЖО-6; В-6.7 |
| 31 | Ж-1; В-1.2 | ЖО-1; В-1.2 | 75 | Виключено | |
| 33 | Ж-1; В-1.3 | ЖО-1; В-1.3 | 76 | Ж-6 | – |
| 34 | Ж-3; В-3.4 | ЖО-3Б; В-3.1 | 79 | Ж-6 | ЖО-6; В-6.7 |
| 35 | Ж-4; В-4.2 | ЖО-1; В-1.4 | 80 | Ж-5А | – |
| 36 | Ж-3; В-3.1 | ЖО-6; В-6.6 | 81 | Ж-5А | – |
| 37 | Ж-3; В-3.2 | ЖО-3А; ЖО-3Б; В-3.2 | 82 | Ж-5А | – |
| 38 | Ж-3 | ЖО-3Б; В-3.2 | 83 | Ж-5А | – |
| 39 | Ж-5(5А) | ЖО-5В; | 84 | Ж-5А | – |
| 40 | Ж-7 | ЖО-7; В-7.4 | 85 | Ж-5А | – |
| 41 | Ж-7 | ЖО-7; В-7.4 | 90 | Ж-5(5А) | ЖО-5Г; Р-6.1, 6.2,6.3, 6.3а; В-6.4; К-6.5 |
| 42 | Ж-7; В-7.1 | ЖО-7; В-7.1 | 91 | Ж-5(5А) | ЖО-5В; З-5.7; |
| 43 | Ж-7 | ЖО-7; В-7.4 | 92 | Ж-5(5А) | ЖО-5В; З-5.8 |
| 44 | Ж-7; В-7.2 | ЖО-7; В-7.2 | 93 | Ж-5(5А) | ЖО-5В; З-5.9 |
| 45 | Ж-7 | ЖО-7; В-7.4 | 94 | Ж-5(5А) | ЖО-5Г; В-5.12 |
| 46 | Ж-7 | ЖО-7; В-7.4 | 95 | Ж-5(5А) | ЖО-5Г; В-5.12 |
| 47 | Ж-7; В-7.3 | ЖО-7; В-7.3 | 96 | Ж-5(5А) | ЖО-5Г; В-5.12 |
| 48 | Ж-7 | ЖО-7; В-7.5 | 97 | Ж-5(5А) | ЖО-5Г; В-5.12 |
| 49 | Ж-7 | – | 98 | Ж-5(5А) | ЖО-5Г; В-5.12 |
| 50 | Ж-2 | ЖО-2 | 99 | Виключено | |

**Умовні позначення:**

*В – відомість;*
*З – звіт про витрати та вихід продукції (інші витрати);*
*Ж – журнал;*
*ЖО – журнал-ордер;*
*Р – реєстр;*
*К – книга.*

**Додаток 5**

## Положення (стандарти) бухгалтерського обліку

П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
*(втратив чинність 19.03.2013 р. згідно з наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73)*

П(С)БО 2 «Баланс»
*(втратив чинність 19.03.2013 р.)*

П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»
*(втратив чинність 19.03.2013 р.)*

П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»
*(втратив чинність 19.03.2013 р.)*

П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»
*(втратив чинність 19.03.2013 р.)*

П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»

П(С)БО 7 «Основні засоби»

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

П(С)БО 9 «Запаси»

П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»

П(С)БО 11 «Зобов'язання»

П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»

П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»

П(С)БО 14 «Оренда»

П(С)БО 15 «Дохід»

П(С)БО 16 «Витрати»

П(С)БО 17 «Податок на прибуток»

П(С)БО 18 «Будівельні контракти»

П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»

П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»

П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»

П(С)БО 22 «Вплив інфляції»

П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»

П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»

П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»

П(С)БО 26 «Виплати працівникам»

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»

П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»

П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»

П(С)БО 30 «Біологічні активи»

П(С)БО 31 «Фінансові витрати»

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»

П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»

П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»

Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»
*(втратило чинність на підставі наказу Мінфіну від 31.03.2015 р. № 391)*

## Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1
«Загальні вимоги до фінансової звітності»

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2
«Консолідована фінансова звітність»

**Додаток 6**

## Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСБО 1 «Подання фінансової звітності»

МСБО 2 «Запаси»

МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»

МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»

МСБО 10 «Події після звітного періоду»

МСБО 11 «Будівельні контракти»

МСБО 12 «Податки на прибуток»

МСБО 16 «Основні засоби»

МСБО 17 «Оренда»

МСБО 18 «Дохід»

МСБО 19 «Виплати працівникам»

МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»

МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»

МСБО 23 «Витрати на позики»

МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони»

МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення»

МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»

МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»

МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»

МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»

МСБО 33 «Прибуток на акцію»

МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»

МСБО 36 «Зменшення корисності активів»

МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»

МСБО 38 «Нематеріальні активи»

МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»
*(для підприємств, які застосовують МСФЗ 9)*

МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»

МСБО 41 «Сільське господарство»

## Міжнародні стандарти фінансової звітності

Концептуальна основа фінансової звітності

МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»

МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»

МСФЗ 4 «Страхові контракти»

МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»

МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»

МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»

МСФЗ 8 «Операційні сегменти»

МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»

МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»

МСФЗ 11 «Спільна діяльність»

МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»

МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»

МСФЗ 14 «Відстрочені рахунки тарифного регулювання»

Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств

# ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК


**А**

Адміністративні витрати *74, 186, 308, 359, 365, 366, 374*
Автоматизоване робоче місце бухгалтера *122, 123*
Актив балансу *36-39, 41-43, 50*
Активи *37, 63, 83, 84, 139, 179, 208, 231, 275, 389, 392, 393*
Активний рахунок *50-41*
Активний ринок *401*
Активно-пасивний рахунок *52*
Акція *231, 252*
Амортизація *150, 151, 154, 155, 156, 159, 160, 173, 193, 332*
Аналітичний рахунок *55, 67, 69, 73, 87, 166, 169, 214, 327, 328*

**Б**

Баланс *29, 36-43, 50, 60, 75, 388*
Біологічний актив *24, 39, 84, 141, 168-174, 196-201, 393*
Брак виробництва *329-331*
Бухгалтерська звітність *381-383, 385, 386*
Бухгалтерська проводка *53*
Бухгалтерський баланс *30, 36-43, 388, 389*
Бухгалтерський облік *17, 20, 28, 124, 125, 383, 402*
Бухгалтерський документ *102-107, 112, 113, 121, 125*
Бюджет *345-351*
Бюджетний контроль *350*
Бюджетно-розподільні рахунки *64, 70*
Бюджетування *345-348, 350, 351*

**В**

Валюта балансу *44*
Валютний курс *402*
Вексель *218-220, 265, 267, 268*
Види господарського обліку *16*
Виконавчі документи *103, 104*
Вилучений капітал *242, 252*
Вилучені засоби *23*
Вимоги до обліку *14*

Виправлення помилок в бухгалтерських записах *115*
Виправний брак *329*
Виробничі витрати *298-300*
Витрати *356*
Витрати за елементами *331*
Відрядна оплата праці *286*
Відстрочене податкове зобов'язання *276*
Відстрочений податковий актив *276*
Власний капітал *37, 242*
Внутрішній документ *105*
Внутрішня звітність *383*
Внутрішньогосподарський (управлінський) облік *403*

**Г**
Господарська операція *102*
Господарські засоби *21*
Господарський облік *13*
Грошовий вимірник *15*
Грошові кошти *404*
Групи необоротних активів *141*
Гудвіл *158*

**Д**
Дебет *49*
Дебетовий оборот *50*
Дебітори *404*
Дебіторська заборгованість *217*
Депозитний сертифікат *231*
Державне регулювання бухгалтерського обліку *130*
Джерела утворення господарських засобів *25*
Дивіденди *404*
Директ-костинг *305*
Діалогово-автоматизована (комп'ютерна) форма обліку *122*
Довгострокові біологічні активи *173*
Додаткова заробітна плата *285*
Додатковий капітал *248*
Додаткові біологічні активи *405*

Документація *29, 103*
Документи бухгалтерського оформлення *103*
Документооборот *106*
Дооцінка *247*
Доповнюючі рахунки *66*
Допоміжне виробництво *298, 316*
Дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг) *356*
Доходи *356*

**Е**
Еквіваленти грошових коштів *405*
Електронні гроші *216*
Елемент витрат *406*
Елементи методу бухгалтерського обліку *29*

**Ж**
Журнально-ордерна форма обліку *119*

**З**
Забезпечення *406*
Забезпечення майбутніх витрат і платежів *254*
Завдання бухгалтерського обліку *19*
Загальновиробничі витрати *317*
Залишкова вартість *39, 142*
Заохочувальні виплати *285*
Запаси *178*
Зареєстрований (пайовий) капітал *242*
Заробітна плата *285*
Засоби виробництва *21*
Засоби невиробничої сфери *23*
Засоби праці *21*
Засоби сфери обігу *21*
Збиток *406*
Збірно-розподільчі рахунки *70*
Зведена фінансова звітність *382*
Зведений бюджет *346*
Зведений документ *104*

Звітний період *382*
Звітність *30, 381*
Зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями *41*
Змінні витрати *305*
Зміст бухгалтерського обліку *20*
Знос основних засобів *406*
Зобов'язання *28, 36*
Зовнішній документ *105*
Зовнішня звітність *383*

**І**

Інвентаризація *30, 107, 202*
Інвестиційна діяльність *407*
Індекс інфляції *407*
Інформація за сегментами *393*

**К**

Казначейські зобов'язання *231*
Кайдзен-костинг *313*
Калькулювання собівартості *323*
Калькуляційна одиниця *86*
Калькуляційні рахунки *73*
Калькуляція *30, 85*
Капітал *242*
Капітал в дооцінках *247*
Капітальні інвестиції *164*
Картково-копіювальна форма бухгалтерського обліку *119*
Картково-ордерна форма бухгалтерського обліку *118*
Касова книга *210*
Касовий ордер *209*
Квартальна фінансова звітність *384*
Кінцеве сальдо *50*
Класифікація рахунків *62, 64*
Класичний директ-костинг *306*
Кодування рахунків *76*
Комбіновані документи *104*
Компенсаційні виплати *285*

Консолідована фінансова звітність *382*
Контрарні рахунки *67*
Контрарні регулюючі рахунки *67*
Контрарно-доповнюючі рахунки *69*
Контролінг *314*
Контрпасивні рахунки *68*
Коректурний спосіб виправлення помилки *115*
Кореспонденція рахунків *407*
Кошторис *348*
Крѐдит *49*
Кредити *262*
Кредитовий оборот *50*
Кредиторська заборгованість *28*
Курсова різниця *408*

**Л**
Ліквідаційна вартість *142*

**М**
Малоцінні та швидкозношувані предмети *192*
Маржа *308*
Маржинальний дохід *306*
Матеріальне виробництво *13*
Матеріальні рахунки *65*
Меморіально-ордерна форма обліку *119*
Мета ведення бухгалтерського обліку *18*
Метод бухгалтерського обліку *29*
Методологія бухгалтерського обліку *124*
Метод калькулювання *85*
Методи нарахування амортизації *151*
Методи обліку витрат *301*
Міжнародні стандарти фінансової звітності *408*

**Н**
Нагромаджувальний документ *105*
Натуральні вимірники *15*
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку *408*

Негрошові операції *408*
Нематеріальні засоби *23*
Нематеріальні активи *155*
Необоротні засоби *23*
Неоплачений капітал *253*
Непокриті збитки *250*
Нерозподілений прибуток *250*
Нормативний метод обліку витрат *303*
Нормативний розподіл постійних витрат *309*

**О**

Об'єкт витрат *409*
Об'єкт калькуляції *86*
Об'єкти бухгалтерського обліку *20*
Облігація *231*
Облікова оцінка *409*
Облікова політика *409*
Обліковий регістр *112*
Оборотна відомість по синтетичних рахунках *58*
Оборотні активи *409*
Обслуговуюче виробництво *298, 328*
Однорідні секції *309*
Ознаки групування господарських засобів *21*
Оперативна звітність *381*
Оперативний облік *16*
Операційна діяльність *410*
Операційна оренда *158*
Операційний цикл *409*
Операційні рахунки *70*
Оплата праці *286*
Організація бухгалтерського обліку *126*
Оренда *158*
Основна діяльність *410*
Основна заробітна плата *285*
Основне виробництво *298*
Основні засоби *139*
Основні рахунки *64*

Остаточний брак *329*
Оцінка *30, 83*

**П**
Пайовий капітал *25, 245*
Пасив балансу *36*
Пасивний рахунок *50*
Первинний бухгалтерський документ *102*
Первісна вартість *142*
Передумови раціональної організації обліку *126*
Переоцінена вартість *142*
Періодична бухгалтерська звітність *385*
Підсобне промислове виробництво *298, 326*
План організації бухгалтерського обліку *126*
План рахунків бухгалтерського обліку *76*
Погодинна оплата праці *286*
Податкова звітність *382*
Податок на прибуток *372*
Подвійний запис *30, 52*
Позабалансові рахунки *75*
Позамовний метод обліку витрат *302*
Попередільний метод обліку витрат *301*
Порівняльні рахунки *74*
Постійні витрати *305*
Поточна дебіторська заборгованість *220*
Поточна звітність *382*
Поточні біологічні активи *196*
Початкове сальдо *50*
Предмет бухгалтерського обліку *20*
Предмети праці *21*
Прибуток *27*
Примітки до річної фінансової звітності *391*
Принципи бухгалтерського обліку *18*
Принципи оцінки активів і пасивів *83*
Приріст живої маси тварин *199*
Проста форму обліку *121*
Простий (класичний) директ-костинг *306*

Простий метод обліку витрат *301*
Проценти *412*
Процес виробництва *88*
Процес постачання (заготівлі) *86*
Процес реалізації *91*
Прямі витрати *412*

**Р**
Разовий документ *105*
Рахунки бухгалтерського обліку *49*
Рахунки першого і другого порядку *57*
Раціональна організація обліку *126*
Регістр бухгалтерського обліку *112*
Регулюючі рахунки *66*
Резерв сумнівних боргів *225*
Резервний капітал *27, 249*
Реквізити облікових документів *102*
Ринковий ризик *412*
Річна звітність *382*
Робочий план рахунків *127*
Розгорнуте сальдо *74*
Розділи балансу *39*
Розвинутий директ-костинг *307*
Розпорядчі документи *103*
Роялті *412*

**С**
Сальдо рахунку *412*
Сальдова відомість *61*
Сегментна маржа *307*
Синтетичний рахунок *55*
Система рахунків *30*
Систематичний запис *54*
Сільськогосподарська продукція *413*
Сільськогосподарська діяльність *413*
Складна бухгалтерська проводка *53*
Собівартість *73, 86, 90, 92, 187, 234, 298, 334, 336-350, 359, 387*

Спільна діяльність *413*
Справедлива вартість *39, 142*
Спрощена форму обліку *121*
Стандарт-кост *304*
Статистична звітність *381*
Статистичний облік *16*
Стаття балансу *413*
Статутний капітал *25, 243*
Структура балансу *38*
Субрахунок *57*
Сукупний дохід *413*
Схематичне зображення рахунку *50*

**Т**
Таблично-автоматизована форма обліку *122*
Таблично-перфокарткова форма обліку *121*
Таргет-костинг *312*
Теперішня вартість *413*
Типи змін балансу *43*
Точно в строк (Just-in-time (JIT) *314*
Транзитні рахунки *72*
Трудові вимірники *15*

**У**
Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку *58*
Управлінський облік *17*
Участь в капіталі *232*

**Ф**
Фіксований сільськогосподарський податок *275*
Фінансова діяльність *413*
Фінансова звітність *381*
Фінансова звітність за сегментами *392*
Фінансова оренда *161*
Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва *40, 394*
Фінансові витрати *369*
Фінансові доходи *357*
Фінансові інвестиції *231*

Фінансові операції *367*
Фінансові результати *373*
Фінансово-результатний рахунок *75*
Форми бухгалтерського обліку *118*
Форми розподілу облікової праці і побудови обліку *128*
Форми фінансової звітності *388-395*
Функції бухгалтерського обліку *17*

**Х**
Хронологічний запис *54*
Хронологічний обліковий регістр *113*

**Ц**
Центр відповідальності *311*
Цільова собівартість (target cost) *313*
Цільова ціна (target price) *312*
Цільове фінансування *27, 255*
Цільовий облік витрат (target costing) *312*
Цільовий прибуток (target profit) *312*
Цінні папери *414*
Ціновий ризик *414*

**Ч**
Червоне сторно *115*
Чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг) *356*
Чисті активи *414*

**Ш**
Шахова оборотна відомість *60*
Шифр рахунку *414*

# ПЕРЕЛІК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ


1. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2014. – 444 с.
2. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : моногр. / Р. Ф. Бруханський – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
3. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.
4. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 600 с.
5. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко – 6-те видання, доповнене і перероблене – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
6. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 424 с.
7. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т. М. Сльозко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.
8. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
9. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна: навчально-практичний посібник. – К.: Кондор, 2011. – 172 с.
10. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах : підручник / За заг. ред. Плаксієнка В. Я. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 448 с.

11. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України: підручник / За загальною редакцією А. М. Коваленко – Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с.
12. Бухгалтерський облік: посібник з виконання практичних завдань / За редакцією І. І. Сахарцевої: навчальний посібник. – К. : Кондор, 2009. – 556 с.
13. Бухгалтерський облік у сільському господарстві // За редакцією Ю. Я. Литвина. – Тернопіль : Чарівниця, 1995. – 824 с.
14. Бухгалтерський облік. Практикум / Мельник Т. Г. – К. : Кондор-Видавництво, 2015. – 425 с.
15. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 315 с.
16. Верига Ю. А. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 264 с.
17. Жук В. М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в науковому забезпеченні соціально-економічного розвитку: наукова доповідь / В.М. Жук – К. : Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2013. – 50 с.
18. Жук Н. Л. Річна звітність сільськогосподарських підприємств : практичний посібник / Н. Л. Жук, Б. В. Мельничук, Л. С. Стецюк. – К. : ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 72 с.
19. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета : монография / В.Н. Жук – К. : Аграрная наука, 2013. – 408 с.
20. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики : підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – вид. 2-ге, перероблене і доповнене. – К. : Знання, 2009. – 422 с.
21. Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (з врахуванням останніх змін і доповнень).

22. Звітність підприємств : навчальний посібник / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова. – 2-ге видання. – К. : Знання, 2011. – 623 с.
23. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К. : ЦУЛ, 2015. – 570 с.
24. Лень В. С. Фінансовий облік: навчальний посібник / В. С. Лень. – К. : Академія, 2011. – 608 с.
25. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. за № 189.
26. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. за № 132 (з врахуванням змін і доповнень).
27. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. за № 356.
28. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. за № 73.
29. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. за № 390.
30. Наскрізні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: навчальний посібник / П. М. Гарасим, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2003. – 368 с.
31. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : навчальний посібник / С. І. Дроб`язко, Т. М. Козир, С. Б. Холод; ред. П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.

32. Онищенко В. О. Облік у зарубіжних країнах / В. О. Онищенко. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 570 с.
33. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі : навчальний посібник / В. П. Шило, В. В. Сопко, С. Б. Ільїна, В. Н. Васьков. – К. : Кондор, 2010. – 268 с.
34. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навчальний посібник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2005. – 464 с.
35. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. за № 291 (з врахуванням змін і доповнень).
36. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.04. 2001 р. № 186 (з врахуванням змін і доповнень).
37. Податкова система: Навчальний посібник / за заг. ред. В. Л. Андрущенка. – К. : Кондор-Видавництво, 2014. – 698 с.
38. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. (з врахуванням змін і доповнень).
39. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів України.
40. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами : навчальний посібник / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Алерта, 2013. – 608 с.
41. Скирпан О. П. Фінансовий облік : навчальний посібник / О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 407 с.
42. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Каравела ; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
43. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 1. – 358 с.

44. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М. І. Бєлєнкова. – К. : Ліра-К, 2014. – 402 с.
45. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: навчальний посібник / Н. М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2011. – 923 с.
46. Управлінський облік : навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 223 с.
47. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 5-те видання, перероблене і доповнене. – К. : Алерта, 2009. – 1056 с.
48. Фінансовий облік: підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
49. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповн. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
50. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / За редакцією проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероблене і доповнене. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
51. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк та ін. – К. : Кондор-Видавництво, 2013. – 552 с.
52. Чацкіс Ю. Д. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / Ю. Д. Чацкіс та ін. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
53. Шара Є. Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік : навчальний посібник / Є. Ю. Шара, О. О. Бідюк, І. Є. Соколовська-Гонтаренко. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 424 с.
54. Шара Є. Ю. Фінансовий облік І : навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 336 с.
55. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.

Навчальне видання

***Бруханський Руслан Феоктистович***

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Підручник
для студентів вищих навчальних закладів

Дизайн обкладинки *Марії Одобецької*
Додрукарська підготовка *Юрія Хомацького*

---

Підписано до друку 22. 06. 2016 р.
Формат 60х90/8. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Ум.-друк. арк. 27,91. Обл.-вид. арк. 32,83.
Зам № У116-16. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи*
*до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua