

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчально-науковий інститут економіки та управління
Обліково-фінансовий факультет

Кафедра обліку і оподаткування

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК - І:

**курс лекцій для здобувачів вищої освіти ступеня «бакалавр»
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
денної та заочної форм навчання**

МИКОЛАЇВ
2021

УДК 657(477):336.1
Ф 59

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 18.03.2021 р., протокол № 8.

Укладачі:

- Н.В. Потриваєва – д-р екон. наук, професор, професор кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;
О.І. Лугова – канд. екон. наук, старший викладач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет.

Рецензенти:

- А.С. Полторак – д-р екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Миколаївський національний аграрний університет;
О.В. Погорелова – канд. екон. наук, доцент, завідувач кафедри «Облік і економічний аналіз», Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова.

© Миколаївський національний аграрний університет, 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	4
Модуль 1. Облік фінансових активів	5
Тема 1. Основи побудови фінансового обліку	5
Тема 2. Облік грошових коштів	12
Тема 3. Облік операцій з короткостроковими векселями та поточними фінансовими інвестиціями	24
Тема 4. Облік розрахунків з дебіторами та витрат майбутніх періодів	30
Модуль 2. Облік запасів	42
Тема 5. Облік виробничих запасів.....	42
Тема 6. Облік поточних біологічних активів	52
Тема 7. Облік оборотних малоцінних та швидкозношуваних предметів	65
Модуль 3. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ.....	70
Тема 8. Облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	70
Тема 9. Облік нематеріальних активів.....	81
Тема 10. Облік довгострокових біологічних активів	88
Тема 11. Облік земельних ділянок	95
МОДУЛЬ 4. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ.....	101
Тема 12. Облік витрат на біологічні перетворення (І частина)....	101
Тема 12. Облік витрат на біологічні перетворення (ІІ частина)....	109
Тема 13. Облік сільськогосподарської продукції.....	121
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	129

ВСТУП

Фінансовий облік — це сукупність правил та процедур, які забезпечують підготовку, оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства. Організація фінансового обліку повинна забезпечити: суцільне, повне і безперервне відображення усіх господарських операцій, які відбулися за звітний період; складання фінансової звітності; надання необхідної та достовірної інформації заінтересованим користувачам.

Вивчення фінансового обліку спрямовується на формування у студентів свідомого розуміння необхідності організації чіткої системи обліку як основи управління бізнесом, захисту інтересів власників, підвищення ефективності господарювання.

Метою вивчення дисципліни «Фінансовий облік - І» є формування системи теоретичних і практичних знань та навичок з організації і методики відображення в обліку активів підприємства та складання фінансової звітності на підприємствах різних форм власності. Необхідність опанування студентами цієї дисципліни обумовлює актуальність даного курсу лекцій.

Курс лекцій підготовлено відповідно до програми курсу «Фінансовий облік - І». Він містить 13 тем, які висвітлюють облік фінансових активів, запасів, необоротних активів, витрат виробництва та випуску готової продукції. Кожна тема викладена з врахуванням основних завдань щодо засвоєння знань та набуття необхідних професійних умінь і навичок студентами.

Курс лекцій характеризується чіткістю та лаконічністю викладу матеріалу, має професійну направленість. Враховано вимоги чинного законодавства, застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, національних П(С)БО. У кінці кожної теми наведено посилання на перелік використаних джерел, які допоможуть та спростять процес вивчення дисципліни. Висвітлення передбачених змістом тем здійснюється у доступній для сприйняття формі, основні поняття, терміни і ключові моменти в тексті виділено напівжирним шрифтом.

Даний курс лекції призначений надати допомогу студентам у вивченні дисципліни, наочно розкрити зміст термінології фінансового обліку, сутність методів і методики відображення в обліку активів підприємства.

МОДУЛЬ 1. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ

ТЕМА 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

Програмна анотація

- 1.1. Фінансовий облік як галузь економічної науки.
- 1.2. Нормативна база фінансового обліку в Україні.
- 1.3. Організація бухгалтерського обліку.
- 1.4. Фінансова звітність як інформаційна база для прийняття управлінських рішень.

1.1. Фінансовий облік як галузь економічної науки

Призначенням фінансового обліку є відображення інформації про активи, зобов'язання та власний капітал підприємства у фінансовій звітності. Такий облік базується на відстеженні руху активів і змін у власному капіталі та зобов'язаннях підприємства за минулий історичний період: місяць, квартал, рік.

Основною метою фінансового обліку є складання форм звітності, передбачених національними стандартами України для інформування про економічні показники й фінансові результати власних менеджерів і зовнішніх осіб, які зацікавлені у діяльності підприємства. Такі показники є обов'язковими для опублікування в пресі й не становлять комерційної таємниці.

Лише на основі даних фінансового обліку можна скласти баланс, який служить для аналізу структури активів, зобов'язань та власного капіталу, визначення наявності власних оборотних коштів (робочого капіталу), прибутковості, платоспроможності та інших показників.

Отже, фінансовий облік є важливою складовою загальної інформаційної системи підприємства, яка дає можливість визначати його фінансовий стан, позитивні чи негативні сторони діяльності в цілому.

Фінансовий облік розробляє методологію облікового процесу, визначає процедури обробки даних, починаючи від первинних документів і закінчуючи показниками фінансової звітності

Фінансовий облік дає інформацію для управління, яка використовується для прийняття рішень на основі розрахунків економічних показників.

Фінансовий облік збирає та обробляє дані про факти

господарської діяльності, трансформує їх в інформацію та забезпечує нею управлінський апарат і зовнішніх користувачів, які вивчають наслідки раніше ухвалених рішень. Отже, фінансовий облік забезпечує зворотний зв'язок між господарською системою підприємства та управлінням.

Облік є системою сервісного забезпечення управління необхідною інформацією про фактичний стан об'єкта управління.

1.2. Нормативна база фінансового обліку в Україні

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-ХІУ.

Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм та форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюють Міністерство фінансів. Національний банк. Державне казначейство, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством, з метою:

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

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

Закон про бухгалтерський облік визначає, що національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку є основним нормативно-правовим документом у системі регулювання бухгалтерського обліку, який визначає принципи та методи ведення

бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

При веденні бухгалтерського обліку згідно з ННП(С)БО необхідно також враховувати вимоги інших нормативних документів Міністерства фінансів України:

- «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» та «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.11.99р. №291;

- Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000р. №302 «Про примітки до річної фінансової звітності»;

- Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390.

- Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені Наказом МФУ 27 червня 2013 р. № 635;

- Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом МФУ 28 березня 2013 року № 433;

- Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності затверджені Наказом МФУ 11.04.2013 року № 476;

- Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р. №879 (зі змінами та доповненнями);

- Порядок подання фінансової звітності, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. №419, згідно з якою строк подання квартальної фінансової звітності (крім зведеної та консолідованої) встановлено на 25 число місяця наступного за звітним кварталом, а річного - 20 лютого.

Річна фінансова звітність підприємств (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва) включає:

Форма 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

Форма 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

Форма 3 Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)

Форма 3-н Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)

Форма 4 Звіт про власний капітал
Форма 5 Примітки до звітів,
Фінансова звітність за сегментами

Квартальна фінансова звітність є проміжною і об'єктивно не може містити у собі деякі важливі відомості та характеристики річного фінансового звіту.

Квартальна фінансова звітність подається користувачам лише у складі Балансу та Звіту про фінансові результати.

1.3. Організація бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленої терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Підприємство самостійно:

- обирає форму організації бухгалтерського обліку (бухгалтерська служба, послуги спеціаліста з бухгалтерського обліку, централізована бухгалтерія або аудиторська фірма, ведення бухгалтерського обліку власником або керівником);

- визначає облікову політику;

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них додержанням єдиних засад, встановлених Законом "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

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

- затверджує правила документообігу і технологію обробки

облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

-може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Головний бухгалтер підприємства відповідає за:

-дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

-організацію контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

-забезпечення перевірки стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства, а також бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення.

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.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

1.4. Фінансова звітність як інформаційна база для прийняття управлінських рішень

Для забезпечення єдиного підходу звітності розроблено ННП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», який затверджено наказом міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87. Цим стандартом визнається мета, склад і принципи підготовки звітності та вимоги до визнання й розкриття їх елементів. Під розкриттям розуміють подання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності, рух коштів підприємства та власного капіталу і приміток до звітів.

Фінансова звітність призначена для задоволення потреб користувачів для прийняття рішень у таких ситуаціях:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участь в капіталі підприємства;
- оцінка якості управління;
- оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпечення зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства та ін..

У фінансових звітах наводяться статті, які відповідають таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, хоча окремі підприємства для своїх потреб можуть встановлювати інший звітний період (місяць, квартал), що сприятиме ефективному аналізу фінансового стану підприємства і моніторингу раніше прийнятих управлінських рішень.

Фінансова звітність повинна бути достовірною, що означає відсутність помилок та перекручень, здатних вплинути на рішення користувачів. Звітність повинна давати користувачам можливість порівнювати результати діяльності підприємства за різні періоди, що забезпечується наведенням у звітах відповідних даних попередніх періодів, розкриттям інформації про облікову політику та її зміни.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням принципів бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення зрозумілості фінансової звітності для користувачів у ній обов'язково наводяться такі дані:

- назва підприємства;
- дата звітності й звітний період;
- валюта звітності й одиниця її виміру;
- інформація щодо звітного і попереднього періоду;
- облікова політика підприємства та її зміни;

- консолідація фінансових звітів;
- припинення (ліквідація) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлення помилок минулих років та їх коригування;
- інша інформація, передбачена відповідними стандартами.

Інформація у фінансовій звітності, яка стосується підприємства, включає:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країна, місце реєстрації, адреса);
- короткий опис основної діяльності;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву материнської компанії;
- середню чисельність персоналу протягом звітного періоду.

Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

Такі дані наводяться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них.

У примітках до фінансових звітів розкривається:

- облікова політика підприємства;
- інформація, яка не наведена безпосередньо у звітах, але є обов'язковою за відповідними стандартами;
- інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідної для розуміння доречності наведених даних.

Додаткова інформація має важливе значення для юридичних та фізичних осіб, які повинні отримати максимум інформації про умови та ведення бізнесу. Це стосується не лише кількісних даних, а й якісних характеристик, іміджу підприємства, його історії, методів управління, динаміки розвитку тощо.

Використані джерела [10 - 12; 27; 30; 31]

ТЕМА 2. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

Програмна анотація

- 2.1. Законодавче регулювання готівкового обігу і грошових коштів на рахунках в банках.
- 2.2. Документальне оформлення касових операцій.
- 2.3. Синтетичний облік касових операцій.
- 2.4. Виписки банку та їх обробіток.
- 2.5. Облік операцій на рахунках в банку.
- 2.6. Облік операцій в іноземній валюті.

2.1. Законодавче регулювання готівкового обігу і грошових коштів на рахунках в банках

Касові операції здійснюються відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 29.12.2017 №148. Положення визначає наступну термінологію:

каса - приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів;

касова книга - документ установленої форми, що застосовується для здійснення первинного обліку готівки в касі;

касовий ордер - первинний документ (прибутковий або видатковий касовий ордер), що застосовується для оформлення надходжень (видачі) готівки з каси;

касові документи - документи (касові ордери та відомості на виплату готівки, розрахункові документи, електронні розрахункові документи, квитанції програмно-технічних комплексів самообслуговування, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку;

касові операції - операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, здійснюються згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати.

Відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: суб'єкти господарювання, які відкрили поточні рахунки в банках і зберігають на цих рахунках свої кошти, здійснюють розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, у безготівковій формі, а також у готівковій формі з дотриманням обмежень та в порядку, установленому законодавством України.

Суб'єкти господарювання здійснюють розрахунки готівкою між собою і з фізичними особами через касу як коштами, одержаними як готівкова виручка, так і коштами, одержаними із банків. Зазначені розрахунки проводяться також шляхом переказу готівки для сплати відповідних платежів.

Суб'єкти господарювання здійснюють облік операцій з готівкою у відповідних книгах обліку.

Суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

- 1) між собою - у розмірі до 10000 (десяти тисяч) гривень включно;
- 2) з фізичними особами - у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Платежі понад установлені граничні суми проводяться через банки або небанківські фінансові установи/юридичних осіб, які не є фінансовими установами, але мають право надавати окремі фінансові послуги, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку (далі - небанківські установи), шляхом переказу коштів з поточного рахунку на поточний рахунок або внесення коштів до банку чи небанківської установи для подальшого їх переказу на поточні рахунки в банку. Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується.

Порядок проведення операцій на рахунках в банку регулюється чинним законодавством України і нормативними актами Національного банку України. Відкриваються і закриваються рахунки згідно з Інструкцією «Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах», затвердженою Постановою Правління Національного банку України

від 12.11.2003 р. № 492, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 17 грудня 2003р. за № 1172/8493 зі змінами та доповненнями.

Загальні принципи організації безготівкових розрахунків у національній валюті України, їх форми, зразки первинних документів визначає Інструкція «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затверджена Постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. №22 та зареєстрована в Міністерстві юстиції України 29.03.2004 р. № 377/8976. № 135.

Інструкція №22 встановлює правила використання при здійсненні розрахункових операцій платіжних документів (інструментів):

- меморіального ордера ;
- платіжного доручення;
- платіжної вимоги-доручення;
- розрахункового чека;
- акредитива.

Зберігати в касі готівку дозволяється в межах ліміту, встановленого підприємством самостійно на підставі розрахунку. Розрахунок підписується гол. бухгалтером та керівником підприємства і затверджується внутрішнім наказом. Розрахунок ліміту проводиться на підставі середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси протягом трьох будь-яких місяців поспіль з останніх дванадцяти, що передують терміну встановлення (перегляду, ліміту каси).

Основні завдання обліку грошових коштів:

1. виконання операцій з грошовими коштами і по розрахунках з постачальниками, покупцями;
2. контроль за дотриманням касової і розрахункової дисципліни;
3. своєчасне і правильне документальне оформлення операцій по руху грошових коштів, щоденний контроль за збереженням готівки і цінних паперів у касі підприємства;
4. інвентаризація грошових коштів і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку;
5. дотримання стандарту бухгалтерського обліку №4 “Звіт про рух грошових коштів” та надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

2.2 Документальне оформлення касових операцій

Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, електронними розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням електронних платіжних засобів, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівки.

Касові документи можуть бути паперовими або електронними. Електронні касові документи повинні бути оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу.

Працівник установи/підприємства для підписання електронного касового документа зобов'язаний використовувати кваліфікований електронний підпис.

Приймання готівки в касу проводиться за прибутковим касовим ордером [5], підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником установи/підприємства. До прибуткових касових ордерів можуть додаватися документи, які є підставою для їх складання.

Про приймання установами/підприємствами готівки в касу за прибутковими касовими ордерами видається квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордера), підписана головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником, підпис яких може бути засвідчений відбитком печатки цієї/цього установи/підприємства. Використання печатки установою/підприємством не є обов'язковим.

Виплати, що пов'язані з оплатою праці, стипендій, проводяться касиром підприємства за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями або за видатковими касовими ордерами на кожного одержувача.

Видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки.

Підпис керівника установи/підприємства на видаткових касових ордерах не обов'язковий, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках є його дозвільний напис.

Підприємства, що займаються закупівлею товарів сільськогосподарської продукції, проведення розрахунків за які не врегульовано законодавством України, здійснюють видачу готівки здавальникам такої сільськогосподарської продукції за відомостями, у яких зазначаються прізвища здавальників, їх адреси, обсяги зданої продукції і сума виплаченої готівки, що підписуються здавальником.

Видаткові касові ордери або видаткові відомості не приймаються для виведення залишку готівки в касі, якщо видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача.

Видача готівки фізичним особам, яких немає в штатному розписі установи/підприємства, проводиться за видатковими касовими ордерами, що виписуються окремо на кожну особу, або за окремою видатковою відомістю.

Касові документи після складання касиром звіту і його обробки в бухгалтерії комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються в окремі папки і зберігаються впродовж **36 місяців (3 роки)** після закінчення календарного року матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язки зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, яке здається під охорону.

Підприємство одержує готівку з банку через касира за грошовим чеком, виписаним на його ім'я. Готівку, одержану з рахунків у банку до каси, витрачають за суворо цільовим призначенням (потреби, на які одержано гроші, зазначаються на зворотному боці грошового чека). Невикористаний залишок здається з каси на рахунки в банках.

Всі надходження і видача готівки в національній валюті підприємства враховують в Касовій книзі.

Листки Касової книги повинні бути пронумеровані, прошнуровані і скріплені печаткою підприємства-юридичної особи. Кількість аркушів в касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера.

Виправлення в касовій книзі не допускаються. Якщо виправлення зроблені, то вони засвідчуються підписами касира, а також головного бухгалтера або його замісником записом: "Виправленому вірити", дата виправлення і підписи.

По кожній операції отримання або видача готівки за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом в день їх надходження або видачі касиром робляться записи в Касовій книзі.

Щоденно в кінці робочого дня касир повинен вивести підсумок

операцій за день, а також залишок готівки в касі. При цьому готівкові кошти, які є в період виплати заробітної плати перелічуються з рахунком готівки, виданої за незакритими розрахунково - платіжними відомостями. На наступний день касир зобов'язаний передати до бухгалтерії другий відривний лист (копію записів в Касовій книзі за день) як звіт касира з прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під розписку в Касовій книзі.

Найважливішими вимогами правильного оформлення й обліку касових операцій є:

1. негайний запис кожної здійсненої касової операції у Касову книгу, щоденне визначення підсумків у цій книзі і здача касиром під розписку бухгалтерові касових документів;

2. виписка бухгалтерією на кожну окрему касову операцію прибуткових і видаткових ордерів, додержання послідовності в нумерації та реєстрації цих коштів у реєстрі й передачі їх для виконання касирові;

3. погашення касиром спеціальним штампом касових документів з метою запобігання зловживання цими документами шляхом повторного їх використання;

4. встановлення наказом керівника підприємства осіб, що мають право підписувати касові документи, наявність у касира зразків підписи цих осіб і неприпустимість виконання касових операцій за непідписаними документами.

При прийомі на роботу касира з ним заключається договір про повну матеріальну відповідальність.

Касир несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих їм цінностей відповідно до діючого законодавства України. Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

На підприємстві у випадку необхідності тимчасової заміни касира, виконання його зобов'язань покладається на іншого працівника за письмовим наказом керівника. З цим працівником укладається договір про повну матеріальну відповідальність на час виконання їм обов'язків касира.

Відповідальність за збереження грошей, правильне й раціональне їх використання несе керівник підприємства.

2.3. Синтетичний облік касових операцій

Для обліку наявності, руху залишків готівки в касі використовують активний рахунок 30 «Готівка» з такими субрахунками:

301 «Готівка в національній валюті»;

302 «Готівка в іноземній валюті».

Бухгалтерія після одержання звіту касира заповнює журнал – ордер № 1с.г. по кредиту рахунка 30 «Готівка» і відомість № 1 по дебету цього рахунка, в яких реєструє одержані й видані кошти за цільовим призначенням.

У журналі-ордері № 1с.г. показуються витрати грошових коштів з кредиту рахунка 30 в дебет рахунків обліку виробничих витрат, матеріальних цінностей, розрахунків з працівниками підприємства, з підзвітними особами, депонентами та ін.

Наприкінці місяця у журналі-ордері № 1с.г. і відомості № 1 підраховують надходження й витрати готівки і визначають на 1-ше число наступного місяця залишок коштів у касі, який має бути тотожним такому ж показникові в касовій книзі. Підсумкові дані цих реєстрів записують до Головної книги.

2.4. Виписки банку та їх обробіток

Установи банків періодично, але не рідше одного разу на місяць надсилають підприємствам поштою або видають через уповноважену підприємством особу виписку з поточного рахунку додаючи копії документів, на підставі яких банк здійснював операції по рахунку. Після одержання з банку виписки з поточного рахунку головний бухгалтер повинен перевірити відповідність записів у ній документам та записам бухгалтерії підприємства. Виявивши помилку, бухгалтерія підприємства негайно у письмовій формі повідомляє про це відповідні установи банку.

У підприємств поточний рахунок є активним, тому при отриманні грошей рахунок дебетується, а при витрачанні - кредитується. Таким чином, у *виписці банку необхідно поміняти місцями обороти*: дебетовий, показаний у виписці, вважати кредитовим і навпаки (кредитовий оборот вважати дебетовим).

Отримані виписки банку перевіряються (підбираються виправдні документи, підраховуються обороти і сальдо) та

обробляються (за кожною операцією визначаються, кореспондуючі рахунки). Прикладені до виписки документи погашаються штампом із написом «ПОГАШЕНО».

Якщо у виписці виявлено помилки, то бухгалтер зобов'язаний письмово повідомити банк про допущену помилку та її суму. В наступних виписках банк робить виправлення, що засвідчується печаткою, а бухгалтер - відповідну проводку на суму виправлень.

Виписка банку є основним зведеним документом для записів у реєстри бухгалтерського обліку.

2.5. Облік операцій на рахунках в банку

Банки відкривають підприємствам рахунки за:

1. За договором банківського рахунка
2. За договором банківського вкладу

Для відкриття рахунку в банку подається:

1. заява на відкриття рахунку;
2. копія свідоцтва про державну реєстрацію;
3. копія статуту;
4. копію документа, що підтверджує взяття підприємства

на податковий облік, засвідчену податковим органом, нотаріально або уповноваженим працівником банку;

5. картку із зразками підписів осіб, яким відповідно до чинного законодавства чи установчих документів підприємства надано право розпорядження рахунком та підписання розрахункових документів, завірену нотаріально або вищестоящою організацією в установленому порядку. У картку включається також зразок відбитка печатки підприємства;

6. копія документа, що підтверджує реєстрацію юридичної особи в органах Пенсійного фонду України, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку;

7. копія страхового свідоцтва, що підтверджує реєстрацію особи у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку.

Для обліку грошових коштів, які можуть бути використані на поточні операції призначено рахунок 31 „Рахунки в банках”:

- 311 «Поточний рахунок в національній валюті»;
- 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки в банку у національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

За дебетом відображують надходження, а за кредитом рахунку 31 – використання грошових коштів.

Джерелом надходження грошових коштів є:

- виручка від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг;
- погашення дебіторської заборгованості;
- одержані кредити, кошти цільового фінансування.

Списання коштів з рахунків у банку відбувається у випадку:

- оплати заборгованості постачальникам, підрядникам, погашення іншої кредиторської заборгованості;
- погашення поточних зобов'язань за розрахунками:
 - з одержаних авансів (рахунок 681);
 - з бюджетом (641, 642);
 - зі страхування (651- 656);
 - з оплати праці (661) та інші поточні зобов'язання (68, 372, 643, 644);
 - погашення кредитів (50, 60).

Облік операцій по рахунку 31 здійснюється в журналі-ордері 2 с.г. (відомість) в хронологічному порядку на підставі даних виписок банку по поточному рахунку і доданих до них документів за кожний день або інший період часу.

Залишок коштів на поточному рахунку на початок місяця переносять з журналу-ордеру за минулий місяць. По закінченні місяця у відповідних розділах підсумовують дебетові і кредитові обороти по рахунку 31 за місяць і виводять залишок коштів на кінець місяця. Він повинен співпадати із залишком коштів, що наведено у виписці банку за останній день місяця.

Щомісячно оборот по кредиту рахунка 31 (відомість 1.2) звіряють з даними інших реєстрів і переносять загальною сумою в Головну книгу в графу “Оборот по кредиту”. Одночасно, суми, що складають цей кредитовий оборот записують по дебету відповідних кореспондуючих рахунків в Головній книзі в розділі “Обороти по дебету” в графах “ з кредиту рахунків – з журналу-ордера 2 с.г. (відомість). Оборот по кредиту рахунку 31(ж.о. 2 с.г.) звіряють з відомістю 1 с.г., 4 с.г.

2.6. Облік операцій в іноземній валюті

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та звітності інформації про операції в іноземних валютах визначені НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Для розрахунків при здійсненні поточних операцій в установах банків підприємства можуть відкривати валютні рахунки.

Через валютні рахунки здійснюються розрахунки між:

- юридичними особами у процесі зовнішньоекономічної діяльності,
- операції на міжбанківському валютному ринку України,
- оплата товарів з використанням пластикових карток та чеків,
- купівля та продаж іноземної готівкової валюти за готівкові гривні через мережу обміну валюти,
- купівля за готівку вільно конвертованої валюти, чеків міжнародних платіжних систем,
- виплата готівкової іноземної валюти за переказами з-за кордону.

Для забезпечення витрат на відрядження працівників за кордон, а також на представницькі витрати уповноважений банк здійснює видачу готівкової іноземної валюти з поточного рахунку юридичної особи - резидента або іноземного представництва на підставі заяви на видачу готівки, доручення повноважному представнику на отримання іноземної валюти в касі уповноваженого банку та листа-розрахунку, який містить такі дані:

- прізвище, ім'я та по батькові (за наявності) осіб, які виїжджають за кордон;
- розрахунок витрат.

Уповноважений банк залишає в касових документах такі документи, на підставі яких здійснюється видача з поточного рахунку готівкової іноземної валюти.

Готівкова іноземна валюта, що ввозиться в Україну на транспортних засобах через повноважних представників та/або яку одержано за продані товари, підлягає обов'язковому декларуванню на митниці і надалі зарахуванню на поточний рахунок в іноземній валюті резидента - суб'єкта підприємницької діяльності (через розподільчий рахунок). Уповноважений банк зараховує готівкову іноземну валюту на поточний рахунок в іноземній валюті резидента - суб'єкта підприємницької діяльності на підставі:

- оригіналу митної декларації;
- документів, які підтверджують участь резидента в міжнародних виставках (ярмарках), що проходили за кордоном, у разі зарахування коштів, які отримані за реалізований товар.

У митній декларації робиться відмітка уповноваженого банку про суму та дату зарахування готівкової іноземної валюти.

Уповноважений банк установлює ліміт залишків іноземної валюти в касі суб'єктів підприємницької діяльності. Понадлімітні залишки готівкової іноземної валюти підлягають повній інкасації до уповноваженого банку і зарахуванню на поточний рахунок в іноземній валюті.

Готівкова іноземна валюта, що отримана з власних поточних рахунків в іноземній валюті, відкритих в уповноважених банках, використовується виключно на ті цілі, на які вона отримана.

Господарські операції з майном та зобов'язаннями, виражені в іноземній валюті, для відображення у бухгалтерському обліку підлягають перерахунку в грошову одиницю України за курсом Національного банку України. Вказаний перерахунок проводиться на дату здійснення операцій в іноземній валюті.

Перерахунок готівки, коштів в установах банків та у дорозі, грошових і платіжних документів, цінних паперів, коштів у розрахунках (включаючи розрахунки за зобов'язаннями і позики) з юридичними та фізичними особами, а також залишок цільового фінансування з бюджету в іноземній валюті проводиться на дату здійснення операції в іноземній валюті, а також на дату складання бухгалтерської звітності.

Різниця між оцінкою активів і пасивів в українській валюті і вартістю їх в іноземній валюті вважається курсовою різницею, її відображають у тому звітному періоді, якого стосується дата розрахунку або за який складається бухгалтерська звітність.

Операції в іноземній валюті відображаються у відповідній валюті та в українських гривнях. Для переведення іноземної валюти у гривні використовується валютний курс.

Валютний курс - встановлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни. Він визначається на підставі результатів торгів валютними цінностями на Міжбанківському валютному ринку.

Визначення валютного курсу називається **котируванням валют**. Котирування валют може встановлюватись прямим і

непрямим методами.

Валютний курс використовується при здійсненні безготівкових і готівкових операцій з іноземною валютою. Вони перераховуються у гривні за валютним курсом на дату здійснення операції. Якщо валютний курс змінюється, виникають курсові різниці.

Використані джерела [2; 3; 21; 27; 29; 31; 34; 36]

ТЕМА 3. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З КОРОТКОСТРОКОВИМИ ВЕКСЕЛЯМИ ТА ПОТОЧНИМИ ФІНАНСОВИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

Програмна анотація

- 3.1. Цінні папери та їх класифікація.
- 3.2. Поняття векселів та поточних фінансових інвестицій.
- 3.3. Облік розрахунків з короткостроковими векселями одержаними.
- 3.4. Облік операцій з поточними фінансовими інвестиціями.

3.1. Цінні папери та їх класифікація

Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» регулює відносини, що виникають під час розміщення, обігу цінних паперів і провадження професійної діяльності на фондовому ринку, з метою забезпечення відкритості та ефективності його функціонування.

Цінним папером є документ установленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчує грошове або інше майнове право, визначає взаємовідносини емітента цінного папера (особи, яка видала цінний папір) і особи, що має права на цінний папір, та передбачає виконання зобов'язань за таким цінним папером, а також можливість передачі прав на цінний папір та прав за цінним папером іншим особам.

Цінні папери за формою існування поділяються на бездокументарні цінні папери та документарні цінні папери.

Бездокументарним цінним папером є обліковий запис на рахунку в цінних паперах у системі депозитарного обліку.

Документарним цінним папером є паперовий або електронний документ, оформлений у визначеній законодавством формі, що містить найменування виду цінного папера, а також визначені законодавством реквізити.

Цінні папери за формою випуску можуть бути на пред'явника, іменні або ордерні.

Ордерні цінні папери можуть існувати виключно в документарній формі. Права на цінний папір та права за цінним папером, що існують в бездокументарній формі, належать власникові рахунка в цінних паперах, відкритого в депозитарній

установі, у разі зарахування цінних паперів на депозит нотаріуса - відповідному кредиторіві.

Емітент цінних паперів на пред'явника не має права на отримання із системи депозитарного обліку цінних паперів інформації про власників таких цінних паперів у будь-якій формі, крім випадків, передбачених Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Емітент іменних цінних паперів має право на отримання із системи депозитарного обліку цінних паперів інформації про власників таких цінних паперів у формі реєстру власників іменних цінних паперів.

Іменні емісійні цінні папери існують виключно в бездокументарній формі.

Емісійні цінні папери на пред'явника можуть бути переведені в бездокументарну форму існування шляхом депонування таких цінних паперів на рахунках у цінних паперах у Центральному депозитарії цінних паперів або Національному банку України відповідно до компетенції, встановленої Законом України «Про депозитарну систему України» (знерухомлені) в установленому Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку порядку. Емісійні цінні папери на пред'явника, що існують в бездокументарній формі, не можуть бути переведені в документарну форму.

В Україні у цивільному обороті можуть бути такі групи цінних паперів:

- 1) пайові цінні папери;
- 2) боргові цінні папери;
- 3) іпотечні цінні папери;
- 4) приватизаційні цінні папери;
- 5) похідні цінні папери;
- 6) товаророзпорядчі цінні папери.

Боргові цінні папери – цінні папери, що посвідчують відносини позики і передбачають зобов'язання емітента або особи, яка видала неемісійний цінний папір, сплатити у визначений строк кошти, передати товари або надати послуги відповідно до зобов'язання.

До боргових цінних паперів відносяться:

- а) облігації підприємств;
- б) державні облігації України;

- в) облігації місцевих позик;
- г) казначейські зобов'язання України;
- г) ощадні (депозитні) сертифікати;
- д) **векселі**;
- е) облігації міжнародних фінансових організацій;
- є) облігації Фонду гарантування вкладів фізичних осіб;

3.2. Поняття векселів та поточних фінансових інвестицій

Вексель - це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання терміну певну суму грошей власнику векселя (векселетримачу), засвідчуючи безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після закінчення терміну певну суму грошей власнику векселя. Як бачимо, перебуваючи борговим зобов'язанням, вексель одночасно виступає як цінний папір. Крім виконання функцій засобу платежу, він може бути як цінний папір, ставати об'єктом різних угод - купівлі-продажу, обліку, застави тощо.

Згідно Закону України «Про обіг векселів в Україні» обов'язковою умовою видачі векселя є наявність грошового боргу за фактично отримані товари (роботи, послуги).

Закон України «Про обіг векселів в Україні» визначає особливості обігу векселів в Україні, який полягає у видачі переказних та простих векселів, здійсненні операцій з векселями та виконанні вексельних зобов'язань у господарській діяльності.

Короткострокові векселі - це векселі, одержані в забезпечення дебіторської заборгованості, що виникла в ході нормального операційного циклу, та заборгованості, що прямо не пов'язана з операційною діяльністю, за умови, що вексель повинен бути погашений протягом 12 місяців з дати балансу.

Простий вексель видається дебітором (покупцем) кредиторіві (продавцеві) при оформленні розрахунків щодо передачі права власності на товари, роботи, послуги. Простий вексель повинен мати такі реквізити:

- просте і нічим не обумовлене зобов'язання сплатити певну суму грошей кредиторіві (векселетримачу);
- строк платежу;
- місце, де повинен бути здійснений платіж;
- кому і за наказом кого повинен бути здійснений платіж;

- дата і місце складання векселя;
- підпис векселедавця.

При складанні договору (купівлі-продажу, поставки товарів тощо) на умовах вексельних розрахунків і обліку векселів слід застосовувати терміни у такому визначенні:

Векселедавець - боржник при складанні простого векселя; той, хто видав переказний вексель і наказав заплатити.

Векселетримач кредитор при складанні простого векселя або той, на користь кого видано переказний вексель.

Простий вексель - випикується позичальником (векселедавцем) і містить нічим не обумовлене зобов'язання сплатити певну суму грошей кредиторіві (векселетримачу).

Переказний вексель (трата)- випикується кредитором (векселедавцем) і містить нічим не обумовлену пропозицію до позичальника сплатити певну суму грошей простій особі.

Якщо в розрахунках, оформлених простим векселем, фігурують два учасники продавець (кредитор) і покупець (боржник), то в операціях з переказним векселем кількість дійових осіб збільшується.

За класичною схемою у **переказному векселі** беруть участь три особи:

- трасант (він же векселедавець) - є одночасно дебітором по відношенню до ремітента і кредитором по відношенню до трасата;
- трасат (платник - той, кому трасант дає наказ платити) - є дебітором по відношенню до трасанту;
- ремітент (перший векселетримач) - є кредитором по відношенню до трасанту.

Використовувати **переказні векселі**, а також виступати векселедавцями, можуть тільки юридичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які визначаються такими згідно з чинним законодавством України.

Вексельний бланк може заповнюватися друкарськими і ручним способами.

Сума платежу за векселем обов'язково заповнюється цифрами і буквами. Вексель підписується керівником і головним бухгалтером юридичної особи і скріпляється печаткою.

Вексельні бланки купуються підприємствами в комерційних банках України.

Інвестиція - це вид майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладають в об'єкти підприємницької та інших видів

діяльності, в результаті якої створюють прибуток (дохід) або досягають соціального ефекту.

Відповідно до НП(С)БО 13 фінансові інвестиції - активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Фінансові інвестиції поділяються на довгострокові, які розглядаються як необоротні активи, і короткострокові - поточні активи.

Поточні фінансові інвестиції (фонди та акції інших підприємств) мають наступні ознаки: встановлений строк їх погашення не перевищує одного року або вкладення здійснені без наміру отримувати доходи по них більше одного року.

До короткострокових високоліквідних фінансових інвестицій відносять **еквіваленти грошових коштів**. Відповідно до НП(С)БО 1 еквіваленти грошових коштів (грошей) – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості. Інвестиції, які визнані еквівалентами грошових коштів, відображають на балансі не стільки для отримання інвестиційного доходу або контролю за діяльністю компанії - об'єкту інвестицій, скільки для забезпечення виконання короткострокових зобов'язань.

До **еквівалентів грошових коштів** відносять інвестиції з строком погашення не більше трьох місяців з дати придбання. Інвестиції в акції інших підприємств не відносяться до грошових еквівалентів, за винятком тих випадків, коли вони по своїй суті ідентичні грошовим коштам.

3.3. Облік розрахунків з короткостроковими векселями одержаними

Для обліку розрахунків з використанням короткострокових векселів у діючому плані рахунків передбачено рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані».

Рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» належить до активних рахунків. По дебету цього рахунку відображається дебіторська заборгованість за реалізовану продукцію, виконані роботи, надані послуги, оплата яких гарантується одержаними векселями від покупців та замовників. По кредиту рахунку 34

відображається оплата векселів векселедавцем.

Заборгованість по розрахунках з покупцями і замовниками та іншими дебіторами, що забезпечена одержаними векселями, обліковується підприємством на рахунку 34.

Аналітичний облік ведеться по кожному одержаному векселю. У міру пред'явлення розрахункових документів покупцям (замовникам) за реалізовану продукцію, виконані роботи, надані послуги і при одержанні векселя векселетримач складає бухгалтерську проводку: дебет рахунку 34 і кредит рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Суми, відображені на рахунку 34 в міру погашення заборгованості, забезпеченої векселями, списуються з кредиту рахунка в дебет рахунків 31 «Рахунки в банках», 30 «Готівка».

На всі векселі, що зберігаються на підприємстві, складається опис, де вказується найменування платника, сума та строк погашення заборгованості по векселю. Якщо одержані підприємством векселі здаються на збереження в банк, то в реєстрах аналітичного обліку робиться помітка про відповідний документ, що одержано від банку. **Синтетичний облік** векселів одержаних ведеться в журналі-ордері № 3 Б с.-г. та відомості 3.1 с.-г. (Відомість аналітичного обліку одержаних і виданих векселів).

3.4. Облік операцій з поточними фінансовими інвестиціями

Облік операцій з поточними фінансовими інвестиціями відображається на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції». Витрати, понесені при придбанні фінансових інвестицій (сплата комісійних, податки, збори, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції), які включаються в первісну вартість цих інвестицій, відображаються по дебету рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» та по кредиту відповідних рахунків розрахунків з кредиторами, бюджетом тощо.

Синтетичний облік операцій з поточними фінансовими інвестиціями ведеться в журналі-ордері № 1 с.-г. та відомості 1.4 с.-г. (Відомість по дебету субрахунків: 351 «Еквіваленти грошових коштів», 352 «Інші поточні фінансові інвестиції»).

Використані джерела [15; 16; 27; 28; 31; 53]

ТЕМА 4. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ ТА ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Програмна анотація

4.1. Економічний зміст та завдання обліку розрахункових операцій.

4.2. Облік розрахунків з покупцями та замовниками.

4.3. Облік розрахунків з підзвітними особами.

4.4. Облік розрахунків з відшкодуванням матеріальних втрат.

4.5. Облік розрахунків з різними дебіторами.

4.6. Облік резерву сумнівних боргів.

4.7. Облік витрат майбутніх періодів.

4.1. Економічний зміст та завдання обліку розрахункових операцій

При безготівкових розрахунках між підприємствами, підприємцями і фізичними особами встановлений термін позовної давності, який починається з дня виникнення права на позов (з моменту відвантаження продукції (виконання робіт, надання послуг) або з моменту здійснення розрахунків, передбачених умовами договору).

Термін позовної давності – це встановлений законом термін для захисту порушеного права.

На підставі Цивільного кодексу України встановлений загальний термін позовної давності, тривалістю **три роки**. Якщо умовами договору не передбачені ці терміни, тоді відлік терміну позовної давності починається з:

а) дати надходження коштів на поточний рахунок підприємства-продавця (якщо товари замовникові не відвантажені, роботи не виконані);

б) дати відвантаження підприємством-постачальником продукції, надання послуг (якщо оплата від замовника (покупця) не надходила);

в) дати оприбуткування товарно-матеріальних цінностей підприємством-покупцем або відображення в бухгалтерському обліку виконаних робіт, наданих послуг підприємством-замовником (якщо оплата не здійснена).

Існують і скорочені терміни позовної давності (**до шести місяців**), зокрема за позовами:

- а) про недостачу проданих речей;
- б) про оплату продукції низької якості;
- в) про виявлені недоліки в роботі за договором підряду;
- г) про недоліки в роботі, виконаній за договором побутового замовлення.

Зміна терміну позовної давності не допускається. Закінчення терміну позовної давності до пред'явлення позову є підставою для відмови у позові.

Дебіторська заборгованість з терміном позовної давності, що минув, списується за рішенням керівника підприємства **на результати фінансової діяльності** після того, як були прийняті всі заходи для її стягнення (пред'явлення претензій, позовів до суду (арбітражного суду), до дебіторів-підприємств і до суду - до фізичних осіб.

У момент визнання арбітражним судом підприємства банкрутом термін позовної давності по дебіторській заборгованості вважається таким, що минув.

Якщо заборгованість утворилася між двома державними підприємствами або між двома підприємствами, одне з яких державне, то сума списаної заборгованості, за якою закінчився термін позовної давності, підлягає внесенню у дохід бюджету не пізніше 10 числа місяця, наступного за тим, у якому закінчився термін позовної давності (три роки).

Методичні засади бухгалтерського обліку розрахунків з дебіторами визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».

Завданнями бухгалтерського обліку розрахункових операцій є:

- дотримання встановлених правил розрахункових відносин;
- своєчасне документальне оформлення розрахункових операцій;
- своєчасне і достовірне ведення аналітичного і синтетичного обліку розрахунків;
- своєчасне відображення розрахункових операцій у податковому обліку;
- своєчасне взаємне звіряння розрахунків з дебіторами і кредиторами;
- недопущення нереальної дебіторської і кредиторської

заборгованості.

4.2. Облік розрахунків з покупцями та замовниками

На рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками. За дебетом рахунку відображається продажна вартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), за кредитом - сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах у касу, та інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає заборгованість покупців та замовників за одержану продукцію (роботи, послуги).

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» має такі субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»

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

Для відображення розрахунків з підзвітними особами в реєстрах журнально-ордерної форми обліку призначено журнал-ордер 6 с.г. та відомості аналітичного обліку № 6.6 с.-г по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

4.3. Облік розрахунків з підзвітними особами

Нормативними документами, які регулюють здійснення витрат на службові відрядження в межах країни та за кордоном є нормативно-правові акти.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, об'єднання, установи, організації (далі - підприємство) на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

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

Строк відрядження визначається керівником або його заступником, але не може перевищувати 30 календарних днів.

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

Відмітки в посвідченні про відрядження щодо прибуття та вибуття працівника завіряються тією печаткою, якою користується у своїй господарській діяльності підприємство для засвідчення підпису відповідної службової особи, на яку наказом (розпорядженням) керівника підприємства покладено обов'язки здійснювати реєстрацію осіб, які вибувають у відрядження та прибувають з нього.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження - день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше - наступна доба. Якщо станція, пристань, аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджений, у строк відрядження зараховується час, який потрібний для проїзду до станції, пристані, аеропорту. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

Розмір добових витрат під час відрядження визначається виходячи з розміру мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного податкового року.

Видача готівки підзвіт здійснюється з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше видані підзвіт суми.

Особи, які одержали готівку підзвіт (у тім числі на відрядження), зобов'язані подавати у встановлені терміни до бухгалтерії підприємства або до централізованої бухгалтерії звіт про витрачені суми.

Готівка, видана підзвіт на витрати на відрядження, але не витрачена, повинна бути повернена в касу підприємства не пізніше 3 робочих днів по закінченні відрядження.

Підзвітна особа зобов'язана подати у встановлені терміни

керівникові підприємства (організації) Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт з доданням документів, які засвідчують правильність указаних у звіті грошових витрат.

Облік руху грошових коштів у підзвітних осіб здійснюється на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Для відображення розрахунків з підзвітними особами в реєстрах журнально-ордерної форми обліку призначено журнал-ордер 3 Б с.г. та відомості аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами 3.2 с.г.

4.4. Облік розрахунків з відшкодуванням матеріальних втрат

Порядок визначення розміру втрат від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей встановлено механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.

Згідно з Порядком №116 розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. Тобто якщо на підприємстві встановлено факт розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, має бути проведено незалежну оцінку збитку.

Оцінку здійснює професійний оцінювач (фізична особа), яка має відповідний сертифікат, чи юридична особа, у складі якої працює хоча б один оцінювач, які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності.

Для проведення оцінки збитку між підприємством та оцінювачем (чи юридичною особою, у складі якої працює оцінювач) укладається договір про проведення оцінки майна. За наслідками оцінки складається Звіт про оцінку майна (далі — Звіт), який містить у тому числі оцінену суму збитку. На підставі Звіту сума збитку відображається в обліку підприємства, а також пред'являється винній особі для відшкодування.

Для обліку розрахунків з працівниками сільськогосподарських

підприємств по виявлених нестачах, розтратах і крадіжках грошей, товарно-матеріальних цінностей та майна передбачено в межах рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». На цьому субрахунку операції відображаються лише у тому випадку, коли винуватця виявлено. Для відображення розрахунків з **відшкодуванням матеріальних втрат** в реєстрах журнально-ордерної форми обліку призначено журнал-ордер 3 Б с.г. та відомості аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами 3.2 с.г.

Якщо виявлено нестачу або псування, що сталося в результаті зловживань, винних у цьому слід притягати до судової відповідальності і скласти позов про стягнення вартості цінностей, яких не вистачає по встановлених згідно з діючим законодавством цінах.

Товарно-матеріальні цінності, яких не вистачає, перш за все оцінюють за фактичною собівартістю і на визначену суму: дебетують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» та кредитують рахунки: 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 30 «Готівка».

Потім вартість названих товарно-матеріальних цінностей, які оцінені за установленими згідно з діючим законодавством цінами, відображають: по дебету субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредиту рахунка 71 «Інший операційний дохід» субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

З різниці між сумою, що підлягає відшкодуванню винними особами і сумою списання нестачі запасів за їх балансовою вартістю віднімається податок на додану вартість, який відображається по дебету субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» і кредиту субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Якщо борг в результаті неплатоспроможності не може бути погашений, то на суму боргу: кредитується субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і дебетується субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». Одночасно із списанням цінностей, винні у нестачі яких виявилися неплатоспроможні, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані і активи»,

субрахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість».

Аналітичний облік за позабалансовим рахунком 07 «Списані активи» ведеться за боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей.

Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку 071 протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю їх стягнення у випадках зміни майнового становища боржника.

Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунку 071 після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» та інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» або у зв'язку з закінченням строку обліку такої заборгованості. Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей на субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» відображаються після встановлення конкретних винуватців з одночасними записами за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

4.5. Облік розрахунків з різними дебіторами

На субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ведеться облік розрахунків за іншими операціями, які не відображаються у складі інших субрахунків рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», зокрема: розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), розрахунки з працівниками підприємства за товари, продані в кредит, за надані позики, інші розрахунки.

Позики можуть надаватися на індивідуальне та кооперативне житлове будівництво, придбання або будівництво присадибних будинків і благоустрій присадибних ділянок тощо.

Аналітичний облік на субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ведеться за кожним дебітором, видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення.

Для обліку названих розрахунків планом рахунків передбачено субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», в розвиток якого

сільськогосподарські підприємства можуть відкривати такі групи аналітичних рахунків:

1. «Розрахунки з квартиронаймачами»;
2. «Розрахунки з батьками дітей, що перебувають у дитячих закладах підприємства»;
3. «Розрахунки з громадянами за продукцію, тварин і птицю, що вирощуються за договорами»;
4. «Розрахунки з громадянами за прийняті від них продукцію, тварин і птицю для реалізації»;
5. «Розрахунки з іншими дебіторами».

Видача короткострокових позик працівникам проводиться, як правило, з каси підприємства й оформлюється бухгалтерською проводкою: Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», К-т 30 «Готівка».

Деякі сільськогосподарські підприємства мають у своєму розпорядженні житлові будинки і гуртожитки, якими користуються працівники даного господарства та інші особи. Квартиронаймачам надаються різні комунальні послуги з опалення квартир, водо-, газо- і електропостачання, каналізації.

При нарахуванні заборгованості з квартиронаймачів дебетується субрахунок 377 і кредитується субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності», а при погашенні заборгованості - дебетується рахунок 30 «Готівка» або 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

За журнально-ордерною формою обліку для розрахунків з квартиронаймачами передбачена «Відомість аналітичного обліку розрахунків з мешканцями квартир та гуртожитків» (ф. № 3.2). У ній кожному квартиронаймачу відводять один рядок, в якому упродовж року на вкладених листах записують нараховані суми, тобто дебетові обороти і сплачені або утримані суми з заробітної плати - кредитові обороти.

4.6. Облік резерву сумнівних боргів

Основні вимоги до визнання та оцінки резерву сумнівних боргів наведені в ННП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Сумнівний борг - це дебіторська заборгованість, щодо якої існує імовірність її неповернення боржником.

Безнадійна дебіторська заборгованість - поточна дебіторська

заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув термін позовної давності.

Чинне законодавство виділяє чотири основні причини виникнення безнадійної заборгованості:

- закінчення терміну позовної давності,
- недостатність майна боржника для погашення боргу перед кредитором,
- дія форс-мажору,
- смерть або позбавлення волі фізичних осіб-боржників.

Для обліку резерву сумнівних боргів призначено контрактивний регулюючий рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». Величина резерву сумнівних боргів визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за термінами її непогашення із встановлення коефіцієнта сумнівності для кожної групи.

Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товаром, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає із збільшенням термінів непогашення дебіторської заборгованості.

Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи:

$$\text{Резерв с.б.} = \sum_{i=1}^N \frac{(\text{Ксумн} \times \text{сума дебіторської заборгованості})}{100}$$

де N – кількість груп.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат.

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

Списана дебіторська заборгованість покупців, що визнана безнадійною, відображається за дебетом рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» і кредитом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» з одночасним відображенням за дебетом забалансового рахунку 071.

За звітний період фінансове становище покупця-дебітора може змінитися на краще. Тому в результаті зміни фінансового становища покупця відновлюється сума його заборгованості, що раніше визнана безнадійною, і на цю суму дебетується рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та 37 «Розрахунки з різними дебіторами» і кредитується рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». При погашенні заборгованості дебетується рахунок 31 «Рахунки в банках» і кредитується рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Погашення раніше списаної безнадійної заборгованості дебітором супроводжується отриманням грошових коштів чи інших активів, які зменшують створений резерв боргів і відображається записом за дебетом рахунка 38 і кредитом субрахунку 716. Одночасно кредитується забалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість».

4.7. Облік витрат майбутніх періодів

Витратами майбутніх періодів є витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Принцип нарахування відповідності доходів і витрат передбачає для визначення фінансового результату звітного періоду порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

У НП(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах, передбачено використовувати активний рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

До витрат, облік яких ведуть на рахунку 39, відносять витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях, з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплату страхового поліса; оплату торгового патенту; сплачені наперед рекламні послуги; витрати, пов'язані з випуском облігацій; передплату на газети, журнали, періодичні та довідкові видання.

Наприклад, нараховану суму амортизації на споруду некапітального характеру для тварин під час її тимчасового невикористання можна відобразити як витрати майбутніх періодів:

- дебет рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів»,
- кредит рахунку 13 «Знос (амортизація) основних засобів».

У той період, коли риболовний катер буде використовуватися, нараховану амортизацію списують на витрати

- дебет рахунку 23 «Виробництво»;
- кредит рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Витрати на поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) розглядаються як витрати майбутніх періодів і розподіляються протягом періоду, тривалість якого, як правило, 4-9 років (строк сівозміни), що залежить від очікуваного порядку використання площ і затверджується наказом про облікову політику підприємства.

За дебетом рахунку 39 відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом - їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду.

Рахунок 39 може мати залишок лише за дебетом. Сума залишку за рахунком 39 показує величину витрат майбутніх періодів, які не розподілено.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

Розподіляти витрати майбутніх періодів можна двома способами:

- 1) рівномірним;
- 2) за кошторисними ставками (або коефіцієнтами).

Рівномірний спосіб залежить від строку, протягом якого потрібно розподілити всю суму витрат. За цим способом річна (місячна) сума витрат визначається діленням загальної суми витрат майбутніх періодів на кількість років (місяців), на які потрібно рівними частинами віднести цю суму. Розрахунок рівномірного

способу розподілу витрат майбутніх періодів здійснюється так:

$$\text{Річна (місячна) сума витрат} = \frac{\text{Загальна сума витрат майбутніх періодів}}{\text{Роки (місяці)}}.$$

Спосіб розподілу витрат за кошторисними ставками залежить від виробітку продукції і передбачає визначення коефіцієнта, за яким потрібно відносити на періоди всю суму витрат. За цим способом річна (місячна) сума витрат визначається як добуток фактичного річного (місячного) обсягу продукції (робіт, послуг) та кошторисної ставки витрат. Вона обчислюється шляхом ділення загальної суми витрат майбутніх періодів на плановий обсяг продукції (робіт, послуг):

$$\text{Річна (місячна) сума витрат} = \text{Фактичний обсяг продукції (робіт, послуг)} \times \text{Кошторисна ставка витрат};$$

$$\text{Кошторисна ставка витрат} = \frac{\text{Загальна сума майбутніх періодів}}{\text{Плановий обсяг продукції (робіт, послуг)}}$$

Витрати, що належать до наступних звітних періодів, відображаються у розділі III активу балансу «Витрати майбутніх періодів».

Використані джерела [4; 5; 14; 18; 27; 28; 31; 32; 44; 52 -54]

МОДУЛЬ 2. ОБЛІК ЗАПАСІВ

ТЕМА 5. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Програмна анотація

5.1. Економічний зміст запасів: визнання, завдання обліку, класифікація, оцінка запасів, методи визначення собівартості.

5.2. Документальне оформлення надходження і витрачання виробничих запасів.

5.3. Організація складського господарства.

5.4. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів.

5.5. Облік нестач та втрат від псування цінностей. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей.

5.1. Економічний зміст запасів: визнання, завдання обліку, класифікація, оцінка запасів, методи визначення собівартості

Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» **запаси** визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримує в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням та їх вартість може бути достовірно визначена.

Запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукції виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Щоб правильно організувати облік, всі запаси в сільськогосподарських підприємствах поділяються на такі класифікаційні групи:

- насіння і садивний матеріал;
- корми - концентровані, грубі, соковиті, тваринні і мінеральні корми тощо;
- нафтопродукти: гас, бензин, дизельне паливо, нігрол, автол, дизельне масло, солідол, технічний вазелін тощо;
- тверде паливо: дрова, вугілля, торф, брикет тощо;

- різна сільськогосподарська сировина для переробки на млинах, крупорушках, олійницях, сушарках тощо;
- запасні частини і ремонтні матеріали;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року.

Згідно з ННП(С)БО 9 «Запаси» до запасів віднесено також незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу.

Завдання бухгалтерського обліку запасів:

- своєчасне оформлення первинних документів на всі операції, пов'язані з рухом запасів;
- здійснення точного і повного контролю за своєчасним оприбуткуванням, зберіганням і економним витрачанням матеріальних цінностей;
- одержання на будь-яку дату точних даних про кількість сільськогосподарської продукції, матеріалів та інших записів, які є в місцях їх зберігання і використання;
- систематичний контроль за транспортно-заготівельними витратами під час придбання запасів на стороні;
- своєчасне виявлення виробничих запасів та готової продукції, які не використовуються в господарстві і які можна реалізувати для мобілізації внутрішніх резервів.

Для вірного визначення кількісних та якісних показників господарської діяльності підприємства велике значення мають наукові методи їх обчислення, особливо оцінки запасів.

Оцінка запасів - це спосіб вираження їх у грошовому вимірнику.
ЗАПАСИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОЦІНЮЮТЬ :

при надходженні (залежно від шляхів):

- первісна вартість; фактичні витрати; собівартість, передбачена НП(С)БО 16 «Витрати»; справедлива вартість; балансова вартість.

при вибутті (списанні) запасів:

- ідентифікована собівартість відповідної одиниці; середньозважена собівартість; собівартість перших за часом надходження (ФІФО); нормативні затрати; ціна продажу.

на дату балансу за найменшою з двох оцінок:

- первісна вартість,
- чиста вартість реалізації.

Справедлива вартість - це вартість конкретного запасу, який може бути отримано в операціях обміну між проінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками

(учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісною вартістю запасів, *одержаних підприємством безоплатно*, визнається їх справедлива вартість.

■ Запаси у разі придбання (отримання) або виготовлення зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю

■ **Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):**

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Світова практика для вирішення цих проблем пропонує декілька методів визначення вартості. Серед них найбільш розповсюдженими вважаються:

- метод ідентифікації;
- метод середньої вартості;
- метод оцінки запасів за цінами перших закупок – ФІФО.

Метод ідентифікації передбачає рух матеріальних цінностей з моменту їх придбання і до моменту реалізації або виробничого використання за фактичною їх вартістю, яка склалася на момент придбання. Його зручно застосовувати до матеріальних цінностей з великою вартістю, таких як автомобілі, трактори, комбайни, різне обладнання, партії дефіцитних матеріалів.

Метод оцінки запасів за цінами перших закупок (ФІФО) припускає, що матеріали, які придбані першими, відпускаються на виробництво чи реалізацію, тобто списуються за цінами перших надходжень. При цьому залишки матеріалів (запасів) на кінець звіт-ного періоду оцінюються за цінами останніх надходжень. Цей метод має декілька суттєвих переваг: 1) він простий і доступний; 2) він співвідноситься з нормальним фізичним потоком товарів; 3) неможливе ніяке маніпулювання прибутком; 4) сума в балансі буде приблизно співпадати з поточною ринковою вартістю. Недоліки методу: 1) констатація «паперових» доходів; 2) більш тяжкий податковий тиск, якщо використовується в подат

5.2. Документальне оформлення надходження і витрачання виробничих запасів

Наказом Мінстату України від 21.06.96 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» затверджені типові форми первинного обліку запасів.

Основними з них є:

Журнал обліку вантажів, що надійшли;

Акт списання бланків довіреностей;

Журнал реєстрації довіреностей;

Товарно-транспортна накладна;

Прибутковий ордер;

Акт про приймання матеріалів;

Лімітно-забірна картка;

Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів;

Відомість обліку залишків матеріалів на складі;

Акт про приймання устаткування;

Матеріальний звіт;

Інвентаризаційний опис;

Картка обліку устаткування для встановлення;

У разі **придбання виробничих запасів** через підзвітних осіб за готівку їх надходження оформлюється за допомогою таких документів:

- товарний чек,

- накладна,

- акт.

Ці документи додаються до звіту підзвітної особи. Придбані матеріальні цінності передають на склад, а до звіту додають другий примірник прибуткового ордера або накладної, виписаних завідуючим складом на підтвердження прийняття матеріалів на відповідальне зберігання.

Надходження на склад матеріалів власного виготовлення, відходів виробництва, від ліквідації основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів і т. ін. оформляють «Накладною (вимогою)», яку виписують у двох примірниках: один — для сторони, що передає, а другий — для сторони (складу), що отримує.

Надходження матеріалів на склад від постачальників

оформляють такими документами:

- прибутковий ордер;
- акт про приймання матеріалів.

При надходженні матеріалів від постачальників завідувач складом перевіряє відповідність їх фактичної кількості даними документів постачальника і, якщо розбіжностей немає, виписує прибутковий ордер на всю кількість надходження вантажу в одному примірнику в день надходження матеріалів. Запаси, що надійшли на підприємство без товаросупровідних документів постачальника, приймають в облік за приймальними актами. Після одержання від постачальника рахунка фактури або інших товаросупровідних документів раніше зроблений запис сторнується і робиться звичайним записом на суму, яка зазначалася в отриманих документах.

Якщо перевезення матеріалів здійснюють автотранспортом, то в якості первинного документа застосовують товарно-транспортну накладну, яку виписує вантажовідправник у чотирьох примірниках.

Видача матеріалів зі складу здійснюється за документами, затвердженими керівником установи:

— накладна-вимога на відпуск матеріалів, застосовується для оформлення внутрішнього переміщення матеріалів в установі її можна використовувати також для оприбуткування матеріалів власного виробництва і т. ін., виписують у двох примірниках і підписують головний бухгалтер підприємства або уповноважена особа;

— лімітно-забірна картка (т.ф. № 3—5) застосовується як при систематичному щоденному відпуску матеріалів та палива, так і при періодичному через відповідні проміжки часу протягом місяця. Ця картка виписується на кожного одержувача на одне або декілька найменувань матеріалів для потреб за конкретним прямим призначенням у двох примірниках. Один примірник заірної картки з підписами одержувача за кожен видачу матеріалів зберігається на складі, а другий з підписами завідуючого складом про видачу матеріалів — в одержувача. Забірна картка значно спрощує техніку документального оформлення, відпуску матеріалів зі складу і скорочує кількість первинних документів, що полегшує їх обробку і покращує контроль за оформленням;

— дорожній лист вантажного автомобіля, обліковий листок тракториста-машиніста. Витрати пального списуються за фактичними видатками, але не вище затверджених норм на фактичний обсяг

виконаних робіт (відпрацьований час).

У разі відпуску запасів виробничим підрозділам, господарствам підприємства один примірник передається одержувачу – матеріально відповідальній особі (бригадиру, начальнику дільниці), а другий – комірнику, який потім додає його до форми накладної і передає до бухгалтерії.

Перш ніж здати первинні документи з обліку руху виробничих запасів разом з реєстром накладних до бухгалтерії матеріально-відповідальна особа на підставі цих документів записує їх надходження або видаток до картки (Книги) складського обліку.

Безкоштовна передача матеріальних цінностей, закуплених шляхом централізованого постачання, з балансу установи-закупника на баланс установи-замовника здійснюється з виставленням авізо та первинних документів, що підтверджують факт передавання матеріальних цінностей (товарно-транспортних накладних, видаткових накладних, актів прийняття-передачі тощо).

Надходження виробничих запасів може оформлюватися й іншими документами: супровідними документами постачальника (рахунок-фактура, платіжна вимога-доручення, товарно-транспортна накладна).

Відпуск сировини і матеріалів у виробництво оформлюються документами: «Накладна-вимога на відпуск матеріалів» та «Акт виконання робіт».

5.3. Організація складського господарства

Складське господарство організується в центральних складах, коморах бригад, ферм і інших структурних підрозділах. Матеріали на складах розміщують по секціях, а в них - за окремими групами і типосорторозмірами в штабелях, на стелажах, полицях та ін. У зерно -, насіннесховищах тощо секції повинні бути відокремлені герметичною перегородкою, що виключає можливість змішування продукції різних видів, сортів і репродукцій. Нафтопродукти, включаючи відпрацьовані, слід зберігати на спеціально обладнаних нафтоскладах чи стаціонарних пунктах заправки машин, мінеральні добрива - на складах відповідно до встановлених правил.

При передачі складу іншій особі (через переміщення або звільнення матеріально відповідальна особи з тих, чи інших причин) проводять інвентаризацію продукції та матеріалів і складають акт.

Облік продукції й матеріалів на складах (у коморах) здійснює матеріально відповідальна особа (завідувач складу, комірник та ін.) за сортами згідно з правилами їх зберігання. Облік ведуть на картках складського обліку матеріалів, які видають матеріально-відповідальним особам під розписку в реєстрі видачі карток. Останні зберігають у спеціальних картотеках за обліковими групами, а всередині їх - у порядку зростання номенклатурних номерів чи за алфавітом, групи та підгрупи в картотеці відокремлюють роздільниками з проставленими на них номерами. На кожний номенклатурний номер продукції та матеріалів відкривають окрему картку, де завідувач складу (комірник) зазначає місце зберігання (стелаж, комірку тощо). Замість карток дозволяється вести облік в оформлених належним чином Книгах складського обліку.

Записи в Книзі (картах) складського обліку завідувач складу робить щодня окремо по кожному разовому документу (об'єднувати дані кількох документів в один запис не дозволяється); після кожного запису виводять залишок.

Деяких працівників бухгалтерії закріплюють наказом (розпорядженням) по підприємству за складами (коморами) для контролю за своєчасністю та якістю ведення обліку. Перевірку записів і виведення залишків по кожній операції працівник бухгалтерії підтверджує своїм підписом по відповідному рядку картки (книги) складського обліку. Щомісяця матеріально відповідальні особи на підставі первинних документів складають Звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках і подають його в бухгалтерію разом із документами, що підтверджують надходження та витрачання матеріалів. Приймаючи звіти, працівники бухгалтерії перевіряють правильність їх складання, таксують і визначають суми обігу і залишків у грошовому вираженні.

5.4. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів, продукції сільськогосподарського виробництва

Аналітичний облік виробничих запасів, продукції с/г виробництва, товарів ведеться у Книзі (картках) складського обліку, де ТМЦ розміщені за технічними групами. Аналітичний облік *ведеться окремо у розрізі за:*

- місцями їх зберігання (склади, цехи, комори);
- матеріально-відповідальними особами;

- групами запасів;
- центрами витрат;
- витратами за нормами та відхиленнями від норм;
- видами діяльності;
- іншими ознаками.

Синтетичний облік виробничих запасів ведеться на рахунок 20 «Виробничі запаси».

5.5. Облік нестач та втрат від псування цінностей. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей

Причинами нестачі можуть бути:

- природні втрати,
- помилки при прийомі і відпуску цінностей,
- зловживання матеріально-відповідальних осіб,
- надзвичайні ситуації (аварії, стихійні лиха).

На субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».

При цьому якщо недостача виявлена при плановій інвентаризації, то такі суми відображаються в обліку за дебетом рахунка 94. Якщо ж нестача виявлена при прийманні товарно-матеріальних цінностей, отриманих від постачальників: у межах величин, передбачених у договорі поставки та понад передбачених договором величин, то облік ведеться за дебетом рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» і за дебетом рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами» (субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями»)

Нестачі зазвичай виявляються при інвентаризації (планової або після надзвичайних подій (стихійного лиха, пожежі)) або при підрахунку цінностей, що надійшли від постачальника.

Для відображення нестачі в обліку використовується не тільки субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», а й інші рахунки. Вибір рахунка залежить від того, з якої причини недостача

виникла і як її виявлено. Так якщо нестача виявлена при плановій інвентаризації або в результаті контрольної перевірки, то такі суми відображаються в обліку за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Якщо нестачі і втрати виявлені при інвентаризації після надзвичайних подій (стихійного лиха, пожежі тощо), то вони враховуються за дебетом рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

При цьому порядок і терміни проведення інвентаризації визначає керівник підприємства. Однак є випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, наприклад: перед складанням річної бухгалтерської звітності (виняток передбачено тільки для майна, інвентаризація якого проводилася не раніше 1 жовтня звітного року); при зміні матеріально-відповідальних осіб; при виявленні зловживання та фактів розкрадання чи псування майна; при реорганізації або ліквідації організації; у разі стихійного лиха, пожежі або інших надзвичайних ситуацій, викликаних екстремальними умовами.

Використані джерела [7; 9; 13; 27; 31; 39]

ТЕМА 6. ОБЛІК ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Програмна анотація

6.1. Визнання та класифікація біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

6.2. Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

6.3. Основи організації обліку поточних біологічних активів.

6.4. Облік надходження поточних біологічних активів.

6.5. Облік вибуття поточних біологічних активів.

6.6. Інвентаризація поточних біологічних активів.

6.1. Визнання та класифікація біологічних активів та сільськогосподарської продукції

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.

Біологічним активом може бути визнана будь-яка тварина або рослина, на утримання та/або вирощування якої спрямована діяльність підприємства, до того ж не обов'язково сільськогосподарська.

Біологічний актив визнається активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;

- підприємство здійснює управління біологічним активом або процесом його біологічних перетворень та контроль за його використанням;

- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;

- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у діяльності іншій, ніж сільськогосподарська;

- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена.

Біологічні активи класифікуються за такими ознаками:

1. вид господарської діяльності, з якою пов'язано їх використання:

1.1. сільськогосподарські біологічні активи (біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, які призначені для продажу або використання у сільськогосподарській діяльності);

1.1.1. біологічні активи рослинництва;

1.1.2. біологічні активи тваринництва.

1.2. інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю (ними визнаються запаси, якщо вони не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу або на прями їх використання не визначено. Такі біологічні активи відображаються на відповідних рахунках 2 класу, зокрема 20 «Виробничі запаси», 28 «Товари» тощо; основні засоби, якщо вони використовуються в іншій діяльності ніж сільськогосподарська та очікуваний строк їх використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік); багаторічні насадження та тварини, які вирощуються і утримуються з іншою метою ніж отримання сільськогосподарської продукції, зокрема, декоративні рослини, тварини цирків і зоопарків тощо. Такі довгострокові біологічні активи обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби» на субрахунках 107 «Тварини» і 108 «Багаторічні насадження»).

2. період участі біологічних активів у господарському обороті підприємства:

2.1. поточні біологічні активи;

2.2. довгострокові біологічні активи;

2.3. незрілі довгострокові біологічні активи.

Поточні біологічні активи — біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

До поточних біологічних активів відносяться рослини, процес життєдіяльності, яких менше 12 місяців, або використання яких більше одного року економічно не доцільно, зокрема озимі і ярі зернові культури, однолітні трави тощо, а також тварини, які ще не переведені, або вже виключені з основного стада ВРХ, свиней, коней, овець, а також всі птахи, кролі, звірі, бджоли, риба й інші.

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

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

3. методика оцінки біологічних активів.

3.1. біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;

3.2. біологічні активи, оцінені за первісною вартістю.

6.2. Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Відповідно до НП(С)БО 30 оцінці підлягають:

- біологічні активи (довгострокові та поточні) при первісному визнанні та на кожну звітну дату балансу (квартальну, річну);
- сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні.

Порядок визнання і оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції залежить від:

- джерел їх надходження;
- стадії використання;
- ринкових умов господарювання підприємства.

Поточні біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх придбання та одержання.

Первісна вартість безоплатно одержаних поточних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

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

Поточні біологічні активи отримані в обмін на подібні біологічні активи оцінюються за балансовою вартістю переданих поточних біологічних активів.

Балансова вартість - це вартість, за якою передані поточні біологічні активи були оцінені на останню дату балансу. У випадку, якщо балансова вартість переданих поточних біологічних активів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості на дату обміну, то первинною вартістю отриманих активів є їхня справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю, переданих поточних біологічних активів, включається до складу інших операційних доходів або витрат.

Первісною вартістю поточних біологічних активів отриманих в обмін на неподібні активи (поточні біологічні активи іншої галузі, довгострокові біологічні активи, запаси, основні засоби тощо), визнається справедлива вартість отриманих поточних біологічних активів.

Не включаються до первісної вартості поточних біологічних активів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до ННП(С)БО 31 «Фінансові витрати»);
- витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;
- курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані поточні біологічні активи;
- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати заборгованості за придбані поточні біологічні активи;
- понаднормові втрати і нестачі;
- витрати на збут;
- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою біологічних активів та

приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Кількість приросту живої маси розраховується таким чином:

до живої маси худоби та птиці відповідної групи тварин на кінець звітної періоду додається жива маса худоби та птиці, що вибула з цієї вікової групи протягом звітної періоду (включаючи і загиблих тварин), а з одержаного підсумку віднімають масу худоби та птиці, яка надійшла в цю вікову групу за відповідний звітний період, та живу масу худоби та птиці, що була в групі на початок звітної періоду.

Розрахунок приросту живої маси можна визначити за формулою:

$$П = В \text{ к.р.} + Вв - Вн - В \text{ п.р.},$$

де П – приріст живої маси;

В к.р. – вага поголів'я тварин на кінець року;

Вв – вага тварин, які вибули протягом року (включаючи вагу падежу);

Вн – вага приплоду і поголів'я, яке надійшло протягом року;

В п.р. – вага поголів'я на початок року.

Для визначення середньодобового приросту необхідно одержаний приріст по групі за звітний період поділити на кількість кормоднів в цьому періоді.

Кількість кормоднів визначається шляхом множення середнього поголів'я за звітний період на кількість днів у цьому періоді.

6.3. Основи організації обліку поточних біологічних активів

Для організації обліку поточних біологічних активів у складі рахунку 21 «Поточні біологічні активи» виділяються наступні субрахунки:

211«Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

212«Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Відсутність субрахунку з обліку поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за первісною вартістю обумовлена вимогою щодо відображення таких біологічних активів у складі

незавершеного виробництва на рахунку 23 в оцінці за сумою фактично понесених витрат.

Аналітичний облік по субрахунках 212 та 213 ведеться в розрізі МВО за виробничими та віковими групами

Додаткові біологічні активи — біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень. Додаткові біологічні активи можуть бути отримані від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції (у рослинництві — чубуки, саджанці; у тваринництві — приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо).

Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається в обліку у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

Додаткові біологічні активи тваринництва (приплід тварин) на відміну від додаткових біологічних активів рослинництва можна відразу після народження визнати біологічним активом, оскільки вони відповідають всім критеріям визнання та процес біологічних перетворень вже триває. Додаткові біологічні активи тваринництва відразу обліковуються на відповідному субрахунку 212 і 213 рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

При отриманні додаткових біологічних активів рослинництва процес їх біологічних перетворень призупиняється до їх висадки у ґрунт. Тому додаткові біологічні активи рослинництва розглядаються як сільськогосподарська продукція і оприбутковуються на дебеті рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

6.4. Облік надходження поточних біологічних активів

Джерела надходження поточних біологічних активів на сільськогосподарське підприємство:

1. Вирощування поточних біологічних активів на підприємстві (в т.ч. вибраковка тварин з основного стада).

2. Придбання за кошти чи з іншими видами компенсації вартості;

3. Надходження поточних біологічних активів як внесок до статутного капіталу;

4. Безоплатне отримання поточних біологічних активів;

1. Вирощення поточних біологічних активів на підприємстві (в т.ч. вибраковка тварин з основного стада)

Отриманий приплід (телят, поросят, ягнят, лошат, нових сімей бджіл тощо) оприбутковується на основі Акту оприбуткування приплоду тварин (ф. № 95). Приплід сільськогосподарських тварин з моменту народження визнається поточним біологічним активом та оприбутковується за справедливою вартістю.

Молодняк та відгодовуване поголів'я великої рогатої худоби і свиней обов'язково зважують щомісяця, а також при переведенні у наступну вікову групу, з ферми на ферму, від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, в основне стадо, при вибракуванні з основного стада, у момент падежу, забою, продажу тощо. Дані про масу тварин записують у відповідні документи (Акти на переведення худоби і птиці та інше). Результат зважування молодняку тварин і тварин на відгодівлі, що залишилися в групі на кінець звітного періоду, відображають у Відомості зважування тварин, яку складають зоотехнік, завідувач ферми чи бригадир при щомісячних, періодичних і вибіркових зважуваннях тварин у підзвіті кожного скотаря, свинарки тощо.

Приріст живої маси визначають на підставі Розрахунку визначення приросту. Його складає зоотехнік (завідувач ферми чи бригадир) щомісяця на підставі даних відомостей зважування тварин та документів на надходження та вибуття худоби загалом по фермі та за видами і обліковими групами та особами, за якими закріплені тварини. Розрахунок приросту живої маси разом зі Звітом про рух худоби та птиці на фермі передають до бухгалтерії і він є підставою для оприбуткування одержаного приросту і нарахування заробітної плати працівникам ферми.

Вибракуваних з основного стада робочих і продуктивних тварин (довгострокових біологічних активів) переводять до складу тварин на відгодівлі (поточних біологічних активів) на основі Акту на вибраковку тварин з основного стада (ф. № 57, № 57а).

В бухгалтерському обліку оприбуткування поточних біологічних активів, як вирощених на підприємстві (приплід від продуктивних та робочих тварин) оформляється наступним бухгалтерським записом:

Дебет рахунку 21

Кредит рахунку 23

2. Придбання поточних біологічних активів за кошти чи з іншими видами компенсації вартості

Поточні біологічні активи тваринництва, придбані в інших

сільськогосподарських підприємств, оприбутковують на підставі товарно-транспортної накладної (ф. № 1 с.-г. твар.), або прибуткового ордеру (ф. М-4), а в разі придбання племінних тварин, додатково оформлюється Племінне свідоцтво.

Закупівля худоби у населення оформлюється Актом на передачу (продаж) закупівлю худоби та птиці за договорами з громадянами (ф. № 956).

На приймання худоби, кролів та інших тварин від населення для подальшого продажу складається Приймально-розрахункова відомість на худобу і птицю, що прийняті сільськогосподарським підприємством від населення для подальшої здачі державі (ф. № 95а).

В бухгалтерському обліку оприбуткування поточних біологічних активів, як придбаних у інших підприємств (молодняк тварин) оформляється наступним бухгалтерським записом:

Дебет рах. 21

Кредит рах. 631 – на вартість тварин

Дебет рах. 64

Кредит рах. 631 – на ПДВ

В бухгалтерському обліку оприбуткування поточних біологічних активів, як придбаних через підзвітну особу оформляється наступним бухгалтерським записом:

Дебет рах. 21

Кредит рах. 372 – на вартість тварин

Дебет рах. 64

Кредит рах. 372 – на ПДВ

3. Надходження поточних біологічних активів як внесок до статутного капіталу

При здійсненні внесків до статутного капіталу не в грошовій формі, а у формі оборотних засобів, в обов'язковому порядку має бути рішення засновників про погодження форми та справедливої вартості внесків. Це рішення оформляється Протоколом зборів засновників. Така погоджена вартість з урахуванням, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, придатного для використання в запланованих цілях і буде вартістю оприбуткування поточних біологічних активів.

Надходження тварин як внесок до статутного капіталу, які відповідають критеріям визнання поточних біологічних активів, повинно бути оформлено Актом приймання-передачі, що складається

відповідно до умов установчого договору або умов підписки на акції, з урахуванням рішення засновників про погодження форми та справедливої вартості внесків. Крім того, на переміщення тварин від засновника до підприємства, що формує статутний фонд оформляється товарно-транспортна накладна (якщо внесок приймається від юридичної особи) (ф. № 1 с.-г. твар.), або прибутковий ордер (ф. М-4) (якщо внесок приймається від фізичної особи).

Внесок до статутного капіталу у вигляді поточних біологічних активів рослинництва, так як і тваринництва, слід оформляти Актом приймання-передачі.

В бухгалтерському обліку оприбуткування поточних біологічних активів, як внеску до статутного капіталу оформляється наступним бухгалтерським записом:

Дебет рах. 21

Кредит рах. 46 - на вартість погоджену між засновниками, та вказану в первинних документах (акті приймання-передачі);

4. Безоплатно отримані поточні біологічні активи

- При безоплатному отриманні поточних біологічних активів зі сторони повинен оформляти Договір безоплатної передачі та Акт приймання-передачі до договору. Безоплатно отримані тварини, оприбутковуватимуться на підставі товарно-транспортної накладної (ф. № 1 с.-г. твар.), або прибуткового ордеру (ф. М-4) із посиланням на Акт визначення справедливої вартості.

В бухгалтерському обліку оприбуткування поточних біологічних активів, як безкоштовного надходження оформляється наступним бухгалтерським записом:

Дебет рахунку 21

Кредит субрахунку 718.

6.5. Облік вибуття поточних біологічних активів

Каналами вибуття ПБА є:

- переведення тварин до основного стада;
- реалізація переробним підприємствам;
- внесок до статутного капіталу інших підприємств;
- забій, вимушений доріз;
- падіж;
- загибель від стихійного лиха та з інших причин.

Продаж поточних біологічних активів оформлюється товарно-транспортною накладною (ф. № 1 с.-г. (тварини)), в якій зазначають вид тварин, що вибули, їх номери, клички, стать, вік, масть, живу масу та вартість. Перед відправленням тварин зважують і визначають їх вгодованість.

Переробні підприємства приймають тварин та птицю у встановленому порядку і на прийняту продукцію виписують Приймальну квитанцію (ф.ПК-1).

Продаж худоби і птиці, прийнятих від громадян для реалізації за Договорами, також оформлюють товарно-транспортною накладною з поміткою «Прийнято від громадян для реалізації».

На забій тварин (у господарстві) знятих з відгодівлі або нагулу, вимушений доріз, падіж, загибель від стихійного лиха або з інших причин, комісія, призначена керівником підприємства, складає Акт на вибуття тварин та птиці (ф. 100) на кожен випадок окремо. В акті вказуються причини та обставини вибуття тварин і птиці, а також можливе використання продукції (в їжу, на годівлю худоби, підлягає знищенню тощо).

Після затвердження акта виконують записи про вибуття поголів'я в Книзі обліку руху тварин і птиці (ф. № 34) і його, разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (ф. № 102), подають в бухгалтерію господарства.

При вибутті поточних біологічних активів собівартість їх реалізації чи іншого вибуття визначається виходячи з тієї вартості, за якою вони обліковувались на дату вибуття.

Приклади кореспонденцій рахунків:

1. Д-т субрахунку 155 (переведено молодняк до складу довгострокових БА) К-т 21

2. Д-т субрахунку 163 (оприбутковано до складу ДБА продуктивні тварини) К-т субрахунку 155

1. Д-т субрахунку 901 (реалізовано молодняк тварин за обліковими цінами) К-т 21

2. Д-т субрахунку 361 (реалізовано молодняк тварин за цінами реалізації) К-т 701

або Д-т рахунку 66 (передано молодняк в рахунок оплати праці за цінами реалізації) К-т 701

1. Д-т рахунку 14 (передано молодняк тварин як внесок до статутного капіталу) К-т 21

2. Д-т рахунку 14 (на різницю між БВ і СВ за умови, що БВ

менше СВ) К-т 746

1. Д-т рахунку 947 (нестача тварин на вирощуванні внаслідок інвентаризації) К-т 21

1. Д-т субрахунку 991 (списані загиблі тварини внаслідок стихійного лиха) К-т 21

Для обліку поточних біологічних активів тваринництва використовують Журнал-ордер №9 та відомості до нього.

6.6. Інвентаризація поточних біологічних активів

При проведенні інвентаризації поточних біологічних активів слід керуватися Методичними рекомендаціями з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, які рекомендовані до застосування Міністерством аграрної політики України (лист від 04.12.2003 р. №37-27 / 14023).

Інвентаризацію незавершеного виробництва по рослинництву слід проводити на 1 листопада; яєць птиці в інкубаторах на 1 січня; незавершеного виробництва в рибництві — на дату вилову; молодняку тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, звірів — не менше одного разу в квартал (на 1 квітня, на 1 липня, на 1 вересня) і перед складанням річних звітів на 31 грудня звітного року. Інвентаризацію птиці найкраще проводити одночасно з проведенням зооветеринарних заходів, — щепленням птиці; бджолосімей — не менше двох разів на рік (весною та восени).

Результати проведеної інвентаризації поточних біологічних активів оформлюють відповідними інвентаризаційними описами.

Описи оформляють по видах тварин, окремо по фермах, бригадах в розрізі облікових груп тварин і матеріально-відповідальних осіб.

Інвентаризацію бджолосімей весною проводять коли температура повітря не нижче + 15 °С (в тіні)). Восени інвентаризацію проводять після закінчення збору нектару бджолиними сім'ями. При огляді бджолиних сімей встановлюють номер вулика, кількість рамок меду, силу сім'ї т.п. Силу бджолиної сім'ї визначають по кількості рамок зайнятих бджолами, в перерахунку на повну рамку. Слабі і хворі бджолосім'ї підлягають вибракуванню. Інвентаризація незавершеного виробництва має мету:

визначити об'єми і фактичну собівартість його в рослинництві та тваринництві

Незавершене виробництво рослинництва інвентаризується за об'єктами — культурами, видами посівів, робіт і т.д., причому площі багаторічних трав, крім того, інвентаризуються за роками посіву. В описах, що складаються, зазначають: перелік культур або робіт; кількісні вимірники (площа в га, теплиці в м, число парникових рам і т.д./; суму витрат (всього/; стан посівів і якість виконаних робіт.

Незавершене виробництво тваринництва інвентаризують за його видами в розрізі виробничих підрозділів і матеріально-відповідальних осіб.

Результати інвентаризації незавершеного виробництва інвентаризаційна комісія заносить до інвентаризаційного опису (ф. № Інв. — 9сг), а незавершеного виробництва розсадників до інвентаризаційного опису ф. № Інв. — 10сг.

Для визначення результатів проведеної інвентаризації складаються порівняльні відомості (ф. № Інв — 17сг, № Інв. — 18сг). В порівняльних відомостях співставляється фактична наявність цінностей відображена в інвентаризаційних описах з обліковими даними.

Нестачі й втрати

Установлені нестачі й втрати поточних біологічних активів рослинництва (у додатку до НП(С)БО 30 наведено приклади поточних біологічних активів рослинництва: зернові, овочеві, технічні та кормові культури, розсадники), **оцінюваних за справедливою вартістю**, відображаються за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» та кредитом субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Установлені нестачі й втрати поточних біологічних активів тваринництва (у додатку до НП(С)БО 30 наведено приклади поточних біологічних активів тваринництва: тварини на вирощуванні та відгодівлі, риба (риборозведення), доросла птиця, сім'ї бджіл), **оцінюваних за справедливою вартістю**, відображаються за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» та кредитом субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінено за справедливою вартістю».

Установлені нестачі й втрати поточних біологічних активів тваринництва, оцінюваних за первісною вартістю,

відображаються за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» та кредитом субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Надлишки

Оприбутковані надлишки поточних біологічних активів, установлені під час інвентаризації, відображаються за дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» та кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» **за справедливою вартістю** (якщо облік активів ведеться на субрахунках 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» і 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю») **або за первісною вартістю** (якщо облік активів ведеться на субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»).

Використані джерела [6; 26; 27; 31]

ТЕМА 7: ОБЛІК ОБОРОТНИХ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

Програмна анотація

7.1. Економічний зміст та класифікація малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП).

7.2. Облік МШП у місцях зберігання і експлуатації.

7.3. Синтетичний та аналітичний облік МШП.

7.1. Економічний зміст та класифікація малоцінних та швидкозношуваних предметів

За своєю природою і призначенням МШП є засобами праці, але на відміну від основних засобів їх вартість включають в запаси. Згідно з НП(С)БО 9 до складу запасів відносяться малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року. В сільськогосподарських підприємствах до малоцінних та швидкозношуваних предметів відносяться зокрема: інструменти, спеціальний одяг, спеціальне взуття, а також постільні речі тощо. В цілому малоцінні засоби праці поділяють на дві групи.

Відповідно до НП(С)БО 9 первісною вартістю МШП, придбаних за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування МШП до місця їх використання;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням МШП і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

У бухгалтерському обліку придбані МШП зараховуються на баланс підприємства за вартістю, яка, в залежності від джерел їх надходження, дорівнюється:

- вартості придбання, отримання, виготовлення МШП – при придбанні та виготовленні МШП;
- справедливій вартості – при отриманні МШП підприємством безоплатно або при внеску до статутного капіталу;
- відновленій вартості – після проведення переоцінки МШП.

7.2. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів у місцях зберігання і експлуатації

Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться в місцях зберігання і експлуатації за матеріально-відповідальними особами в Книгах або Картках складського обліку.

Картки складського обліку МШП відкриваються у бухгалтерії і видаються під розписку в реєстрі, де вказуються дата видачі, кількість карток, їхні реєстраційні номери й підпис одержувача. Записи в картках (у кількісному вираженні) ведуть матеріально - відповідальні особи (завідувач складом) на підставі первинних документів, що підтверджують рух МШП і складених у день здійснення операцій.

Організують складський облік за видами збережених об'єктів, місцями збереження, по кількості матеріальних цінностей. При необхідності складський облік організують по партіях надходження МШП. Кожному виду матеріальних цінностей присвоюється номенклатурний номер, що повторюється у всіх первинних документах.

Перші три цифри номенклатурного номера означають номер рахунка й субрахунку, наступні дві - номери групи, інші - порядковий номер матеріальних цінностей у групі. По цих номерах організують і бухгалтерський облік матеріальних цінностей, що дозволяє здійснювати кількісне звірення даних оперативних складських і аналітичного бухгалтерських обліків.

Завідувач складом щодня записує в складську картотеку усі операції по надходженню й списанню МШП, нумеруючи записи один по одному з початку року. Після кожного запису визначається залишок МШП даного номенклатурного номера.

Придбані або власно виготовлені предмети, як правило, повинні надходити на склад підприємства. Передача їх безпосередньо в експлуатацію не рекомендується. Для покращання зберігання до передавання в експлуатацію бажано проводити маркування

спецодягу, виробничого і господарського інвентарю, кухонного посуду та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Малоцінні та швидкозношувані предмети передаються від однієї матеріально відповідальної особи до іншої матеріально відповідальної особи на підставі Накладних (внутрігосподарського призначення) або Лімітно-забірних карток. Для визначення непридатності предметів для їх подальшого використання і оформлення необхідної документації на списання керівником підприємства створюється постійно діюча комісія. Комісія складає Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Надходження МШП на підприємство здійснюється на підставі відвантажувальних документів постачальників: накладних, рахунків, рахунків-фактур, податкових накладних, товарно-транспортних накладних.

Відпуск МШП зі складів здійснюють у межах установленого ліміту. Понадлімітний відпуск МШП і заміну одного МШП іншим (при відсутності ТМЦ на складі) оформляють випискою окремого вимоги-накладної на заміну.

Якщо МШП зі складу відпускаються не часто, то їх відпуск оформляють одне- або багаторядковими вимогами-накладними на відпуск МШП, що виписуються відділом одержувачем у двох примірниках: перший, із розпискою комірника, залишається у відділу, другий - з розпискою одержувача - у комірника.

Для обліку руху МШП всередині підприємства приймають однорядкові або багаторядкові вимоги-накладні. Накладні складають матеріально- відповідальні особи відділів, що відпускає цінності, у двох примірниках, один із яких залишається на місці з розпискою одержувача, а другий з розпискою особи, що відпускає цінності, передається одержувачеві цінності.

Дані з первинних документів МШП узагальнюються в оборотних відомостях аналітичного та синтетичного обліку для отримання зведених показників.

7.3. Синтетичний та аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

Для обліку МШП використовуються два рахунки:

- 11 «Інші необоротні матеріальні активи» субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;

- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

На субрахунку 112 ведеться облік малоцінних необоротних активів, строк служби яких більший календарного року чи операційного циклу (проміжку часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції, робіт чи послуг).

На рахунку 22 ведеться облік предметів, строк служби яких не перевищує одного року, тобто вони є оборотними засобами. Для розмежування таких предметів між оборотними і необоротними необхідно ввести ціновий критерій, наприклад встановити, що предмети вартістю нижчою 1 000 грн. за одиницю також відносяться до оборотних й обліковуються на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

До МШП входять окремі групи, які доцільно виділяти в аналітичному обліку:

- знаряддя лову (сіті, неводи, трали);
- предмети для заготовки лісу (бензомоторні пилки, сучкорізки, тимчасові будиночки в лісі з терміном експлуатації до року);
- спеціальні інструменти і пристосування (в авіабудуванні, суднобудуванні, машинобудуванні та ін.);
- спеціальний одяг і взуття, постільна білизна незалежно від строку служби;
формений одяг;
- тимчасові (нетитульні) споруди з терміном служби до року;
- тара для зберігання матеріальних цінностей.

Синтетичний облік МШП ведеться за такою ж методологією, як і облік виробничих запасів. Він регламентується НП(С)БО 9 «Запаси» і 16 «Витрати».

Суть аналітичного обліку МШП полягає в тому, що на кожен вид матеріальних цінностей (по номенклатурних номерах) відкривається аналітичний рахунок, у якому об'єкти обліку відображаються по їхній кількості (по прийнятих одиницях виміру) і сумі вартості (по прийнятій системі оцінки). Аналітичні рахунки групуються по групах МШП, місцям зберігання, матеріально-відповідальним особам, по синтетичних рахунках бухгалтерського обліку й субрахункам.

Придбання МШП за плату (без податку на додану вартість) відображається записом:

Д 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
К 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Облік малоцінних необоротних матеріальних активів ведеться з урахуванням вимог НП(С)БО 7 «Основні засоби» [4], яким передбачено нарахування зносу прямолінійним або виробничим методом за такими предметами. На малоцінні об'єкти знос може нараховуватися двома способами: 1) в розмірі 100% або 2) в розмірі 50% при передачі в експлуатацію та 50% при вибутті з експлуатації.

Особливістю обліку малоцінних необоротних матеріальних активів є й те, що придбання таких активів будь-яким способом (купівля, самостійне виготовлення та ін.) відображається проведенням через субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

Порівняння синтетичного обліку на рахунках 22 та 11 свідчить про те, що між ними немає нічого спільного, а тому бухгалтерам необхідно добре засвоїти особливості обліку кожного з них, відобразити їх в обліковій політиці підприємства (зокрема вибрати варіант нарахування зносу), виділити окремі групи, встановити ціновий критерій тощо з метою правильного відображення витрат на виробництво і достовірного складання фінансової звітності.

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів, що є на складі, в бухгалтерії підприємства здійснюють у Книзі складського обліку, записи в якій роблять за групами предметів, їх найменуванням і за матеріально відповідальними особами за кількістю, ціною і вартістю загалом по господарству.

За журнально-ордерною формою обліку для обліку МШП передбачений журнал-ордер 5 А с.-г. та відомість по рахунку 22.

Використані джерела [7; 27; 31]

МОДУЛЬ 3. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

ТЕМА 8. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Програмна анотація

8.1. Економічний зміст і завдання обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

8.2. Класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

8.3. Оцінка основних засобів.

8.4. Облік надходження основних засобів.

8.5. Облік вибуття та ремонту основних засобів.

8.6. Синтетичний і аналітичний облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

8.7. Інвентаризація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

8.8. Облік зносу необоротних активів та інших необоротних матеріальних активів.

8.1. Економічний зміст і завдання обліку основних засобів

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання їх 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).

До основних засобів належать: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки та споруди, передавальне устаткування, машини та обладнання, імпортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження, інші основні засоби.

Завданнями обліку основних засобів є:

- 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;

- достовірне визначення вартості (оцінки) основних засобів;
- визначення економічних вигод від використання основних

засобів;

- контроль за наявністю і збереженням основних засобів з моменту придбання і до вибуття із господарства;

- правильне і своєчасне нарахування зносу;

- контроль за правильністю та ефективним використанням коштів на реконструкцію, модернізацію відповідно до наявних джерел фінансування;

- контроль за ефективним використанням основних засобів залежно від їх потужності;

- точне визначення результатів від ліквідації основних засобів.

8.2. Класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби та інші необоротні матеріальні активи класифікуються за такими групами [9]:

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.

8.3. Оцінка основних засобів

Первісною оцінкою основних засобів є собівартість їх придбання або створення.

Собівартість основних засобів - це сплачена сума грошових коштів або їхніх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації (інших активів або зобов'язань), наданої для отримання активу на момент його придбання або створення.

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, первісне очікуваних від використання об'єкта. засобів.

При оприбуткуванні основних засобів їх вартість складається з:

- суми, що виплачується постачальнику активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито й аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з оприбуткуванням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (будівництвом) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати по страхуванню ризиків доставки основних засобів;
- витрати на становлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, що безпосередньо зв'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони здатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість безкоштовно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливої вартості на дату отримання. Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість об'єктів, переведених в основні засоби із оборотних активів, товарів, готової продукції тощо, дорівнює її собівартості, що визначається згідно Положеннями (стандартами)

бухгалтерського обліку 9 «Запаси» і 16 «Витрати».

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкту основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт (об'єкт, що має однакове функціональне призначення і однакову справедливую вартість), є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці у витрати звітного періоду.

Амортизаційна вартість - це первісна або переоцінена вартість необоротних активів при відніманні їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), при відніманні витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки.

8.4. Облік надходження основних засобів

Основні засоби на сільськогосподарських підприємствах збільшуються внаслідок надходження їх в господарство в результаті:

- придбання у постачальників;
- виконання будівельно-монтажних робіт;
- виготовлення основних засобів на власному підприємстві;
- безоплатної передачі (надходження) від юридичних і фізичних осіб;
- виявлення надлишків основних засобів в процесі інвентаризації;
- переводу молодняка тварин в основне стадо;
- закладання і вирощування багаторічних насаджень;
- затрат на капітальні інвестиції в земельні ресурси господарства.

Для організації обліку і забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту присвоюють інвентарний номер.

На кожен класифікаційну групу основних засобів відводять певну кількість номерів із резервом, що дає змогу присвоїти номери цієї серії однотипним об'єктам, які надійдуть пізніше. Інвентарні

номери чотири -, п'ятизначні. Вони в обов'язковому порядку наводяться в первинних документах та реєстрах з обліку основних засобів і є основою для обліку руху окремих об'єктів.

Номер, присвоєний інвентарному об'єкту, зазначають на ньому прикріпленням металевого жетона, нанесенням фарбою чи іншим способом. Виняток становлять багаторічні насадження, капітальні витрати на поліпшення земель та інше нерухоме майно. Інвентарний номер, присвоєний об'єкту основних засобів, зберігається за ним. Протягом усього періоду його перебування на цьому підприємстві. Інвентарні номери вибулих (переданих безоплатно, реалізованих, ліквідованих із різних причин) об'єктів не присвоюють іншим.

Основні засоби, які беруть на облік як внесок одного із засновників, оприбутковують за договірними цінами відповідно до установчих документів із зазначенням зносу.

Акти на приймання об'єктів розглядає й затверджує орган, що призначив комісію, не пізніше місячного строку після їх подання. Датою введення в експлуатацію об'єктів вважають дату підписання акта комісією.

На підприємстві створюють постійно діючу приймальну комісію у складі заступника керівника підприємства, головного інженера, механіка, інженера-будівельника, виконроба, працівників ветеринарної медицини, зоотехніків із племсправи, представника бухгалтерії тощо. Постійно діюча комісія після огляду об'єктів складає Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, де наводиться характеристика об'єкта. Цей Акт є підставою для зарахування об'єкта в підзвіт матеріально відповідальної особи.

Зарахування до складу основних засобів об'єктів оформляють записами в інвентарну картку обліку основних засобів, дані якої використовуються для заповнення журналів-ордерів тощо і реєструються в інвентаризаційних описах, де записи здійснюють за видами основних засобів.

Інвентарну картку складають на кожний окремий інвентарний об'єкт. Складання загальної картки, якою оформляють кілька об'єктів, допускається лише стосовно господарського інвентарю, інструментів, верстатів тощо, якщо вони однотипні, мають однакову вартість й прийняті одночасно.

Технічну документацію щодо окремих об'єктів основних засобів передають у бухгалтерію підприємства (установи), яка перевіряє

правильність записів даних в інвентарній картці, після цього документація надходить у відповідний відділ підприємства (в бухгалтерії вона не зберігається).

Облік основних засобів, зданих в оренду, ведуть на балансі орендодавача на картках, розміщених в окремому розділі картотеки, а в орендаря - поза балансом на рахунку 01 за вартістю, зазначеною у договорі оренди.

8.5. Облік вибуття та ремонту основних засобів

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

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

В компетенцію постійно діючої комісії входить безпосередній огляд технічного стану об'єкта, що підлягає списанню, виявлення конкретних причин списання об'єкта (знос, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварії і ін.) виявлення осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття об'єкта з експлуатації, внесення пропозицій відносно притягнення цих осіб до відповідальності, визначення використання окремих вузлів, деталей, матеріалів об'єкта, що списують, складання актів на списання об'єктів.

В сільськогосподарських підприємствах використовуються такі акти на списання цих засобів: Акт на списання основних засобів; Акт на списання автотранспортних засобів; Акт на вибракування тварин основного стада; Акт на списання багаторічних насаджень.

На підставі відповідних документів (наряди, акти тощо) реєструють витрати на ліквідацію об'єкта та виручку у вигляді вартості одержаних при цьому матеріалів, які згідно з накладними мають бути передані на склад під відповідальне зберігання. фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх

залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів. Реєстри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих засобів.

8.6. Синтетичний і аналітичний облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, їх зносу передбачені рахунки: 10 «Основні засоби»; 13 «Знос необоротних активів». Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від його використання, будуть відображатися на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Аналітичний облік основних засобів ведеться в Інвентарних картках.

Для організації обліку і забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту присвоюють інвентарний номер.

Інвентарний номер, присвоєний об'єкту основних засобів, зберігається за ним протягом усього періоду його перебування на цьому підприємстві.

Інвентарні номери вибулих об'єктів (переданих безоплатно, реалізованих, ліквідованих за різних причин) не присвоюють іншим.

За журнально-ордерною формою обліку для обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів передбачений журнал-ордер 4 А с.-г. та Відомість аналітичного обліку по рахунках 10 та 11.

8.7. Інвентаризація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань до початку інвентаризації перевіряються:

- наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації на основні засоби;
- наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті підприємством в оренду, на зберігання, у тимчасове

користування.

При виявленні розбіжностей у бухгалтерському обліку або технічній документації вносяться відповідні виправлення й уточнення.

Інвентаризаційний опис складається за об'єктами основних засобів чи групами та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

Однотипні за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання, однакової вартості об'єкти основних засобів, що надійшли одночасно на підприємство та щодо яких ведеться груповий облік, в інвентаризаційному описі наводяться за найменуванням із зазначенням кількості цих об'єктів.

В аналогічному порядку можуть складатися інвентаризаційні описи інших необоротних матеріальних активів з урахуванням норм цього розділу.

Основні засоби вносяться до інвентаризаційного опису за найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта із зазначенням інвентарного номера, виготовлювача, заводського номера (у разі його наявності), року випуску, первісної (переоціненої) вартості, суми зносу, строку корисного використання та інших відомостей.

Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось основне його призначення, вноситься до інвентаризаційного опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

У разі встановлення факту невідображення виконаних робіт капітального характеру (добудова поверхів, прибудова нових приміщень тощо) або часткової ліквідації будівель і споруд (знесення окремих конструктивних елементів) в бухгалтерському обліку підприємства визначається сума збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і в описі відображаються дані про проведені зміни.

Під час інвентаризації машин, обладнання та транспортних засобів перевіряються заводські номери кузова, двигуна, шасі тощо.

Багаторічні насадження вносяться до інвентаризаційного опису за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Іригаційні і меліоративні споруди записуються за видом і родом споруд із зазначенням їхніх розмірів, року спорудження,

балансової вартості та інших відомостей, що характеризують їх призначення і стан.

Під час проведення інвентаризації земельних ділянок, будівель, споруд, іншої нерухомості, водоймищ та інших об'єктів природних ресурсів перевіряється наявність документів, що підтверджують право власності підприємства на ці об'єкти.

У разі виявлення придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, інвентаризаційна комісія (робоча інвентаризаційна комісія) передає відповідні матеріали керівнику підприємства.

У разі виявлення об'єктів, що не знаходяться на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку, до інвентаризаційного опису відсутні відомості і технічні показники про такі об'єкти вносяться, наприклад, так: про будівлі - зазначаються їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішній чи внутрішній обмір), площа (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо.

Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю.

Основні засоби, що ремонтуються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі документів про передачу об'єктів у ремонт. Інвентаризаційною комісією (робочою інвентаризаційною комісією) перевіряється правильність присвоєння інвентаризаційних номерів.

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий інвентаризаційний опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Списання таких об'єктів проводиться у порядку, встановленому законодавством.

Допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних необоротних матеріальних активів, виданих в індивідуальне користування працівників, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб (на яких ведуться особові картки) з їх розпискою в інвентаризаційному описі.

Інвентаризація бібліотечних фондів оформлюється груповими інвентаризаційними описами. Під час її проведення виявляються помилки, що допущені при шифруванні документів, розстановці фонду, оформленні видачі документів користувачам, а також встановлюється заборгованість користувачів перед бібліотекою,

виявляються дублетні документи, документи, що не відповідають профілю комплектування фонду підрозділу чи бібліотеки в цілому, та документи, що потребують ремонту, оправи тощо.

У разі встановлення факту відсутності документа проводиться його розшук у строк, визначений правилами користування бібліотекою щодо користування документом читачем, але не більше одного року.

8.8. Облік амортизації (зносу) необоротних активів та інших необоротних матеріальних активів

Амортизація - це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Завдання амортизації – розподілити вартість необоротних активів тривалого використання на витрати протягом очікуваного строку експлуатації на основі застосування систематичних і раціональних записів.

Моральний знос представляє процес, в результаті якого необоротні активи відповідають сучасним вимогам в результаті прогресу в розвитку техніки або через інші причини. Навіть будинки та споруди часто стають морально застарілими, не встигнувши зноситися фізично.

ПСБО 7 «Основні засоби» рекомендовані для застосування такі методи нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних активів):

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного;
- виробничого.

Розрахунок амортизації основних засобів здійснюється відповідно до НП(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених Податковим кодексом України. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування: вартість гудвілу; витрати на

придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

Для обліку зносу необоротних активів призначено рахунок 13 «Знос необоротних активів», на якому узагальнюється інформація про нараховану амортизацію та індексації) зносу необоротних нематеріальних і матеріальних активів [9].

Рахунок 13 «Знос необоротних активів» має такі субрахунки:

131 «Знос основних засобів»

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

133 «Знос нематеріальних активів».

За кредитом рахунка 13 «Знос необоротних активів» відображається нарахування амортизації та індексації зносу необоротних активів, за дебетом зменшення суми зносу.

Використані джерела [17; 21 - 24; 27; 28; 31; 42]

ТЕМА 9. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Програмна анотація

- 9.1. Склад нематеріальних активів та їх оцінка.
- 9.2. Документування операцій з нематеріальними активами.
- 9.3. Аналітичний та синтетичний облік нематеріальних активів.
- 9.4. Інвентаризація нематеріальних активів.
- 9.5. Амортизація нематеріальних активів.

9.1. Склад нематеріальних активів та їх оцінка

Особливу групу активів підприємства формують нематеріальні активи, сутність яких розкривається у НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

До таких відносяться активи, які не мають матеріальної форми і придбані підприємством із метою їх використання й отримання майбутніх економічних вигод і переваг.

Для визнання нематеріальних активів необхідно:

- ідентифікувати їх для віднесення до певних груп нематеріальних активів;
- використовувати актив протягом більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік);
- забезпечити виробництво (торгівлю), адміністрацію необхідними нематеріальними активами або надати їх в оренду різним особам (юридичним і фізичним).

З метою бухобліку нематеріальних активів класифікують за окремими об'єктами відповідно до субрахунків рахунку 12 «Нематеріальні активи» у розрізі таких груп:

- 121 «Права користування природними ресурсами» (надрами, водними, ландшафтними та іншими ресурсами природного середовища, геологічною, гідрографічною, метеорологічною та іншою інформацією про природне середовище та ін.);
- 122 «Права користування майном» (земельною ділянкою, будівлею, правом на оренду майна);
- 123 «Права на знаки для товарів і послуг» (торгові марки, товарні знаки, зареєстровані фірмові назви та ін.);
- 124 «Права на об'єкти промислової власності» (винаходи, моделі, зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, методи захисту

від недобросовісної конкуренції);

– 125 «Авторські та суміжні з ними права» (авторські права на літературні, музичні, художні, скульптурні та інші твори, програми для ЕОМ, бази даних);

– 126 «Гудвіл» (перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних активів чи зобов'язань на дату придбання);

– 127 «Інші нематеріальні активи» (право на певний вид діяльності - ліцензії, патенти, дозволи, використання економічних привілеїв).

Придбаний чи отриманий нематеріальний актив відображається в балансі лише за умови, що існує імовірність отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних із його використанням, а вартість може бути достовірно визначена.

Якщо нематеріальний актив отримано завдяки власній розробці (на основі застосування результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно удосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання), то в балансі він відображається за умов:

– підприємство має намір, технічні можливості і ресурси для доведення нематеріальних активів до стану, придатного для використання чи реалізації;

– можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріальних активів;

– визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріальних активів.

У випадку невідповідності нематеріальних активів зазначеним критеріям визнання, витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням вважаються витратами звітного періоду.

Не можуть відноситися до нематеріальних активів такі витрати:

– на дослідження (заплановані дослідження, які проводяться вперше

– з метою отримання і розуміння нових наукових і технічних знань);

– на підготовку і перепідготовку кадрів;

– на рекламу та просування продукції на ринку;

– на створення, реорганізацію та переміщення підприємства

чи його

- частини;
- на підвищення ділової репутації (гудвіл, вартість видань).

Оцінка нематеріальних активів

Обмін нематеріальних активів на подібний об'єкт здійснюється за залишковою вартістю переданого активу. Якщо справедлива вартість переданого об'єкта перевищує залишкову, то первинною вважається справедлива вартість отриманого об'єкта на подібний об'єкт із включенням різниці до фінансових результатів звітного періоду.

При обміні нематеріальних активів на неподібні об'єкти первинна вартість придбаного об'єкта дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Безоплатно отримані нематеріальних активів оцінюються за справедливою вартістю на дату отримання. Внесені до статутного капіталу нематеріальних активів оцінюються за погодженою сторонами справедливою вартістю.

Первинною вартістю нематеріальних активів, створених на підприємстві, є фактична собівартість (прямі витрати, оплата реєстрації юридичного права, амортизація платежів тощо). Первинна вартість нематеріальних активів може збільшуватися внаслідок їх поліпшення.

Нематеріальні активи можуть бути дооцінені або уцінені. Переоцінка здійснюється за такою ж методикою, як і основних засобів. Сума дооцінки відноситься на додатковий капітал, а уцінки - на витрати звітного періоду. Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів відносяться на витрати із одночасним збільшенням суми зносу.

Нематеріальний актив списується з балансу при вибутті внаслідок продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання економічних вигод. Фінансовий результат від вибуття нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття і залишковою вартістю.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх використання, який підприємство визначає самостійно, але не більше 20-ти років.

При визначенні строку корисного використання враховується:

- строк використання аналогічних активів;
- моральний знос;
- правові та інші обмеження строків.

9.2. Документування операцій з нематеріальними активами

Основними первинними документами для взяття на облік нематеріальних активів є:

➤ свідоцтво України на знак для товарів і послуг (позначення, за якими товари та послуги одних осіб відрізняються від однорідних товарів і послуг інших) згідно із Законом України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг»;

➤ патент на винахід (корисну модель, що являє собою результат творчої діяльності людини в будь-якій галузі технології) згідно із Законом України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі»;

➤ патент України на промисловий зразок (результат творчої діяльності людини у галузі художнього користування) згідно із Законом України «Про охорону прав на промислові зразки»;

➤ свідоцтво на право займатися племінною справою згідно із Законом України «Про племінне тваринництво»;

➤ авторський договір чи договір з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі, згідно із Законом України «Про авторське право і суміжні права»;

➤ патенти на сорт згідно із Законом України «Про охорону прав на сорти рослин», а також дозвіл на виробництво і використання насіння згідно із Законом України «Про насіння»;

➤ рахунок за роботи по створенню і впровадженню програмного забезпечення ЕОМ;

➤ рахунок за ноу-хау згідно з договором із власником;

➤ рахунки й документи, що підтверджують оплату права користування землею, водою та іншими природними ресурсами; документи, що засвідчують придбання місця на товарній чи фондовій біржі;

➤ договір та акти на прийняття наукових і дослідно-конструкторських розробок;

➤ документи на підтвердження організаційних витрат (рахунки і квитанції по оплаті реєстраційних, консультаційних та рекламних послуг, по підготовці кадрів тощо).

9.3. Аналітичний та синтетичний облік нематеріальних активів

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться в Інвентарних картках за:

- інвентарними об'єктами;
- видами нематеріальних активів;
- місцями експлуатації;
- матеріально-відповідальними особами.

Синтетичний облік нематеріальних активів на активному рахунку 12 «Нематеріальні активи». Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів.

За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічної вигоди від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

За журнально-ордерною формою обліку для обліку нематеріальних активів передбачений журнал-ордер 4 А с.-г. та Відомість аналітичного обліку 4.3 с.-г. по рахунку 12.

9.4. Інвентаризація нематеріальних активів

При інвентаризації нематеріальних активів їх наявність установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування.

До інвентаризаційного опису вносяться дані про назву нематеріального активу, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів. Інвентаризаційний опис складається за об'єктами нематеріальних активів чи групами однотипних за призначенням і умовами використання об'єктів нематеріальних активів та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

У разі виявлення лишків об'єктів нематеріальних активів до інвентаризаційного опису вони вносяться із зазначенням необхідних даних. Оцінка таких об'єктів проводиться за справедливою вартістю. Суб'єкти державного сектору економіки визначають вартість об'єктів прав інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти згідно із законодавством.

9.5. Амортизація нематеріальних активів

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід урахувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;

правові або подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством, самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання.

Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

При нарахуванні амортизації на нематеріальні активи:

Д-т 15,23,39,42,91,92,93,94 К-т 133

При вибутті нематеріальних активів:

Д-т 133 К-т 12 – на суму зносу за час використання нематеріального активу і 976 «Списання необоротних активів».

Використані джерела [22; 23; 25; 27; 33; 46 – 49; 51]

ТЕМА 10. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Програмна анотація

- 10.1. Облік надходження та вибуття довгострокових біологічних активів.
- 10.2. Облік зміни вартості довгострокових біологічних активів.
- 10.3. Облік нарахування амортизації.
- 10.4. Інвентаризація довгострокових біологічних активів.

10.1. Облік надходження та вибуття довгострокових біологічних активів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про довгострокові біологічні активи, про одержані від їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію визначаються НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

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

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

Джерелами надходження довгострокових біологічних активів є:

1. Придбання за плату у постачальників,

2. Переведення зі складу поточних біологічних активів (переведення тварин до основного стада робочої та продуктивної худоби),

3. Безоплатне одержання від юридичних і фізичних осіб та одержання в якості внеску до статутного капіталу.

4. Закладка (виросування) багаторічних насаджень.

Канали вибуття ДБА:

- продаж;
- безоплатна передача та передача в якості внеску до статутного капіталу інших господарських товариств;
- вибракування продуктивної худоби з основного стада при втраті нею продуктивності;
- падіж тварин та ліквідація багаторічних насаджень.

Крім зазначених документів надходження довгострокових біологічних активів обов'язково має бути відображено у відповідному первинному документі:

- Акт приймання-передачі основних засобів (ф. 03-1) — для документального оформлення надходження придбаних або безоплатно одержаних (в тому числі і в якості внеску до статутного капіталу) довгострокових біологічних активів (робочої та продуктивної худоби);

- Акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію (Сільгоспблік, ф. № 54) та Акт на приймання в експлуатацію захисних лісонасаджень (Сільгоспблік, ф. № 54а) — для оприбуткування багаторічних насаджень;

- Акт на переведення тварин із групи в групу (Сільгоспблік ф. № 97) — при переведенні тварин, вирощених у господарстві, основне стадо робочої та продуктивної худоби.

Синтетичний облік довгострокових біологічних активів по рахунку 16 ведуть в Журналі-ордері № 4 А с.-г. Для організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів та формування інформації для складання приміток до фінансової звітності ведуть Відомість № 4.2 с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів. В кінці місяця кредитові обороти по рахунку 16 з Журналу-ордеру № 4 А с.-г. переносять в Головну книгу.

З метою організації обліку та контролю за збереженням довгострокових біологічних активів, кожному об'єкту має бути присвоєно інвентарний номер за порядково-серійною системою.

Виняток становлять лише багаторічні насадження.

Зарахування об'єктів до складу довгострокових біологічних активів оформляють записами в інвентарні картки обліку основних засобів (ф.№ 03 - 6) та інвентарні картки обліку основних засобів, (для багаторічних насаджень) (Сільгоспоблік, ф. № 29).

Для обліку довгострокових біологічних активів до рахунку 16 відкривають такі субрахунки

– 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»,

– 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»,

– 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»,

– 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

– 165 «Незрілі біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю»;

– 166 «Незрілі біологічні активи, оцінені за первісною вартістю».

За дебетом рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» відображають їх надходження в кореспонденції рахунків:

155 Зараховано худобу (молоді насадження) до складу ДБА внаслідок придбання або вирощування;

155 Зарахована вартість витрат на поліпшення багаторічних насаджень до вартості ДБА;

21 Оприбутковано ДБА, які переведено із складу поточних БА;

719 Відображено суму дооцінки ДБА до справедливої вартості

42 Безоплатне надходження ДБА

За кредитом рахунку 16 відображають їх вибуття в кореспонденції рахунків:

134 Списано суму зносу по реалізованих (ліквідованих) ДБА

21 Переведено тварини, що вибракувані з основного стада, на відгодівлю

901 Списано вартість реалізованих (переданих в якості внеску до статутного капіталу) ДБА, які оцінені за справедливою вартістю

949 Списано вартість безоплатно переданих ДБА

972 Реалізовано ДБА, які оцінені за первісною вартістю

976 Відображено залишкову вартість списаних ДБА

Біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за

первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання, зокрема:

1. ціни придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником, непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства;

2. суми ввізного мита;

3. витрат на транспортування;

4. інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання.

Первісна вартість безоплатно одержаних довгострокових біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання. На справедливу вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал. Д-т **16-** К-т **42**

Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану. Д-т **16-** К-т **46**

Первісною вартістю біологічного активу, переведеного до складу довгострокових біологічних активів із складу поточних біологічних активів (переведення тварин до основного стада робочої та продуктивної худоби), є його справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переводу. Д-т **16-** К-т **21**

Не включаються до первісної вартості біологічних активів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

1. фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»);

2. витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;

3. курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані біологічні

активи;

4. витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати заборгованості за придбані біологічні активи;

5. понаднормові втрати і нестачі;

6. витрати на збут;

7. адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою біологічних активів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Витрати на придбання довгострокових біологічних активів та вартість уточнених біологічних активів, переведених до складу довгострокових біотичних активів, відображаються в обліку капітальних інвестицій (субрахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»).

10.2. Облік зміни вартості довгострокових біологічних активів

Вартість довгострокових біологічних активів може змінюватись протягом періоду їх функціонування, зокрема:

- у результаті їх переоцінки на звітну дату,
- проведення невід'ємних поліпшень,
- зменшення корисності активів.

1) Зміна вартості довгострокових біологічних активів внаслідок їх переоцінки.

Переоцінка довгострокових біологічних активів (дооцінка (уцінка) до справедливої вартості) має здійснюватись на кожну звітну дату постійно діючою комісією підприємства з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Зміна вартості довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, у наслідок зменшення корисності активів.

Відповідно до НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», на дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу.

Про зменшення корисності довгострокових біологічних активів можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

1. зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось;

2. застаріння або фізичне пошкодження активу;

3. суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом;

4. інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очіувалось.

Втрати від зменшення корисності або вигоди від відновлення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до НП(С)БО 28.

10.3. Облік нарахування амортизації

Об'єктом амортизації є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість (вартість деревини насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією).

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання довгострокового біологічного активу, який встановиться підприємством самостійно.

Амортизація на довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю, нараховується із застосуванням методів, визначених НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом субрахунків обліку витрат виробництва у кореспонденції з кредитом субрахунку обліку зносу (амортизації) довгострокових біологічних активів.

Нарахування амортизаційних відрахувань по довгострокових біологічних активах, що оцінені за первісною вартістю здійснюється на підставі Відомості нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів.

Для узагальнення інформації про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» призначено субрахунок 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

10.4. Інвентаризація довгострокових біологічних активів

При проведенні інвентаризації довгострокових біологічних активів слід керуватися Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань.

Довгострокові біологічні активи рослинництва до інвентаризаційного опису вносяться за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю.

Довгострокові біологічні активи тваринництва, зокрема доросла продуктивна і робоча худоба, вносяться до інвентаризаційних описів із зазначенням номера худоби (бирки), клички, віку, породи, угодованості, живої маси (ваги) (маса (вага) коней, мулів не вказується).

Велика рогата худоба, робоча худоба, свині (матки і кнури) і особливо цінні екземпляри овець та іншої худоби вносяться до окремих інвентаризаційних описів.

Інша худоба основного стада, що враховується у груповому порядку, вноситься до інвентаризаційних описів за групами згідно з віком і статтю із зазначенням кількості голів і живої маси (ваги) по кожній групі.

Інвентаризаційні описи щодо біологічних активів тваринництва складаються за видами тварин окремо у фермах, цехах, відділеннях, бригадах і за матеріально-відповідальними особами.

Для визначення результатів проведеної інвентаризації складаються порівняльні відомості (ф. № Інв — 17сг, № Інв. — 18сг). В порівняльних відомостях співставляється фактична наявність довгострокових біологічних активів, відображена в інвентаризаційних описах, з обліковими даними.

В результаті співставлення виявляються лишки чи нестачі відповідних довгострокових біологічних активів.

Використані джерела [6; 26; 27; 31]

ТЕМА 11. ОБЛІК ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК

Програмна анотація

11.1. Нормативно-правове забезпечення обліку земельних ділянок.

11.2. Мета та завдання обліку земельних ділянок.

11.3. Аналітичний та синтетичний облік земельних ділянок.

11.1. Нормативно-правове забезпечення обліку земельних ділянок

Облік земель – це система заходів щодо реєстрації інформації про землю кількісного, якісного та правового характеру.

Відповідно до ЗК землі України за основним цільовим призначенням поділяються на 9 категорій:

- а) землі сільськогосподарського призначення;
- б) землі житлової та громадської забудови;
- в) землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення;
- г) землі оздоровчого призначення;
- г) землі рекреаційного призначення;
- д) землі історико-культурного призначення;
- е) землі лісогосподарського призначення;
- є) землі водного фонду;
- ж) землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення.

До земель сільськогосподарського призначення належать:

а) сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги);

б) несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полежахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісогосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, землі тимчасової консервації тощо).

Землі сільськогосподарського призначення не можуть передаватись у власність іноземним громадянам, особам без громадянства, іноземним юридичним особам та іноземним державам.

Відповідно до ЗК землі, придатні для потреб сільського господарства, повинні надаватися насамперед для сільськогосподарського використання.

Документом, що підтверджує право власності на ділянку, є державний акт на право власності на земельну ділянку.

Відповідно до Земельного кодексу оренда земельної ділянки може бути:

- короткостроковою - не більше 5 років;
- довгостроковою - не більше 50 років.

Орендарями земельних ділянок можуть бути як громадяни, так і юридичні особи (у т.ч. іноземні), міжнародні об'єднання та організації, а також іноземні держави.

Орендодавцями є власники земельних ділянок або уповноважені ними особи.

Незалежно від того, хто виступає сторонами договору оренди земельної ділянки, він укладається в письмовій формі і за бажанням однієї зі сторін може бути завірений нотаріально.

Договір оренди земельної ділянки набуває чинності після державної реєстрації.

Форма орендної плати може бути:

- грошова;
- натуральна (у вигляді продукції, вирощеній на орендованій земельній ділянці);
- відробіткова (надання послуг орендодавцеві);
- змішана.

Розмір орендної плати та порядок її виплати встановлюються договором оренди.

Залежно від призначення й порядку проведення грошова оцінка землі може бути двох видів: нормативна або експертна.

Нормативна грошова оцінка використовується для визначення розміру земельного податку, державного мита, орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності та ін.

Експертна грошова оцінка застосовується при укладанні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок і прав на них. Вона проводиться з метою визначення вартості об'єкта оцінки.

З метою правильного визначення розміру земельного податку, необхідно грошову оцінку земельної ділянки щороку станом на 1 січня **уточнювати на коефіцієнт індексації**.

Коефіцієнт індексації (К:) визначається за формулою:

$$K = (I - 10) \div 100,$$

де I – середньорічний індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення $K \leq 1$, то індексація не проводиться.

У сільському господарстві земля є предметом праці, засобом виробництва, частиною майна та нерухомості.

Земля має вартісне вираження, увійшла до складу основних засобів після набрання чинності НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Землю, яка увійшла до складу основних засобів класифіковано у дві відокремлені групи:

- земельні ділянки (субрахунок 101);
- капітальні витрати на поліпшення земель (субрахунок 102).

НП(С)БО 7 «Основні засоби» та НП(С)БО 14 «Оренда» регулюють правильність відображення земельних ділянок в бухгалтерському обліку як орендаря, так і орендодавця, заповнення договорів оренди та розкриття інформації про оренду в примітках до фінансової звітності.

11.2. Мета та завдання обліку земельних ділянок

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок є надання відомостей про землю для:

- зовнішніх користувачів з метою інвестицій для покращення земельних угідь;
- внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, пов'язаних із забезпеченням ефективного використання земель України.

Основні завдання бухгалтерського обліку земельних ресурсів:

- створення належної інформаційної бази щодо відображення фізичного стану земельної ділянки, систематичний контроль за збереженням якісних характеристик та ефективним використанням земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах;
- визначення об'єктивної вартісної оцінки землі (історичної, фактичної, справедливої);
- чітке документальне оформлення та своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з надходженням, вибуттям та використанням земельних ресурсів;

- відстеження змін щодо передачі прав на земельні ресурси, спостереження за рухом земель разом із будівлями та спорудами, відображення змін у складі та стані земельних угідь при переході від одного стану в інший;
- відображення та контроль за наявністю та рухом коштів, призначених для цільового фінансування витрат щодо покращення землі;
- накопичення інформації про власні та залучені земельні ресурси сільськогосподарських підприємств та правильне відображення її при складанні відповідної бухгалтерської звітності;
- контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків на землю та відображенням їх в обліку.

11.3. Аналітичний та синтетичний облік земельних ділянок

Для обліку земельних ділянок у Плані рахунків передбачено два рахунки 10 «Основні засоби» субрахунок 101 «Земельні ділянки» та позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи», на якому обліковуються орендовані землі.

Земельні ділянки, які належать підприємствам за правом власності, класифікуються як об'єкти основних засобів (НП(С)БО 7 «Основні засоби») і обліковуються на субрахунку 101 «Земельні ділянки».

При відображенні земельних ділянок у бухгалтерському обліку:

- амортизація на земельні ділянки не нараховується;
- такий об'єкт основних засобів, як земля, не може бути ліквідований;
- збільшення вартості земельної ділянки можливе тільки у разі дооцінки;
- капітальні витрати на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) не збільшують первісну вартість земельної ділянки, а визначають як окремий об'єкт основних засобів. Такий об'єкт обліковується на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель», на нього амортизація нараховується (НП(С)БО 7).

Формування первісної вартості об'єкта здійснюється за правилами, передбаченими НП(С)БО 7, залежно від способу придбання ділянки.

Відповідно до НП(С)БО 7 підприємство має право провести

переоцінку (дооцінку або уцінку) земельної ділянки, якщо залишкова вартість об'єкта (вона ж і первісна) істотно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

Операції з придбання земельних ділянок здійснюються за загальними правилами, установленими НП(С)БО 7 для основних засобів.

Продаж земельної ділянки здійснюється за НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» і супроводжується відображенням у бухгалтерському обліку переведення земельної ділянки в категорію активів, призначених для продажу за балансовою вартістю: Дт 286 «Необоротні активи і групи вибуття, утримувані для продажу» - Кт 101 «Земельні ділянки».

Дохід від реалізації земельної ділянки відображається на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а витрати в сумі залишкової вартості об'єкта - на субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Відображення операцій з оренди земельних ділянок у бухгалтерському обліку орендаря здійснюється відповідно до вимог НП(С)БО 14 «Оренда».

Об'єкт оперативної оренди обліковується орендарем на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, зазначеною в договорі оренди й акті приймання-передачі. Залишок за дебетом рахунку 01 збільшується при надходженні земельних ділянок і паїв (часток), отриманих в оперативну оренду, зменшується за кредитом рахунка при їх поверненні орендодавцеві.

Орендна плата, нарахована за користування об'єктом оперативної оренди, згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» і Рекомендаціями №132 визнається витратами підприємства. При цьому сума орендної плати відповідно до Рекомендацій №132 включається до складу:

- інших прямих витрат (рахунок 23 «Виробництво»), якщо її може бути безпосередньо віднесено на конкретний об'єкт затрат;
- загальновиробничих витрат (рахунок 91), якщо об'єкт оренди використовується у виробничих цілях, але віднести її до конкретного об'єкта затрат неможливо;
- адміністративних витрат (рахунок 92), якщо орендовані активи використовуються для управління підприємством;
- витрат на збут (рахунок 93), якщо об'єкт оренди

використовується при реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

Розрахунки з орендодавцями відображаються на субрахунку **684** «Розрахунки за нарахованими відсотками», за кредитом - нарахування орендної плати, за дебетом - виплата орендної плати орендодавцям грошовими коштами, продукцією (товарами, роботами, послугами) в рахунок орендної плати, а також утримані суми ПДФО.

Аналітичний облік розрахунків з орендодавцями рекомендується вести у Відомості нарахування та виплати орендної плати за майно та землю.

Використані джерела [1; 27; 35; 37; 38; 40; 41; 45; 50]

МОДУЛЬ 4. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

ТЕМА 12. ОБЛІК ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ (І ЧАСТИНА)

Програмна анотація

12.1.Завдання обліку виробництва.

12.2.Визнання та класифікація витрат. Групування витрат за економічними елементами.

12.3.Облік витрат допоміжних виробництв, утримання та експлуатації машин та обладнання.

12.4.Облік витрат та виконання робіт машинно-тракторного парку.

12.5.Облік витрат на організацію виробництва і управління.

12.6. Облік витрат майбутніх періодів.

12.2. Визнання та класифікація витрат. Групування витрат за економічними елементами

Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають вищенаведеним ознакам;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу.

Класифікація витрат за ознаками

1. За єдністю складу витрати поділяються:

1.1.одноеlementні (складаються з одного елементу витрат)

1.2. комплексні (складаються з кількох економічних елементів).

2. За видами витрати класифікуються за:

2.1. економічними елементами (сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі за їх видами)

2.2. статтями калькуляції.

3. За способами перенесення вартості на продукцію:

3.1. прямі (витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом)

3.2. непрямі (витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом)

4. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат:

4.1. змінні (витрати, абсолютна величина яких зростає із збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується із його зниженням. Це - витрати на сировину та матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, технологічне паливо й енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуваннями на соціальні заходи, а також інші витрати).

4.2. постійні (витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється. Це – витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.).

5. В залежності від видів діяльності підприємства:

-Діяльність підприємства

-Звичайна

-Операційна Фінансова Інвестиційна

-Основна

-Інша

Основна діяльність — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доход.

Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю, активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність — це діяльність, яка призводить до змін розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства.

Надзвичайна діяльність — події або операції, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони

повторюватимуться періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Групування витрат за економічними елементами (самостійно).

Витрати операційної діяльності групуються за наступними економічними елементами:

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

12.3. Облік витрат допоміжних виробництв, утримання та експлуатації машин та обладнання

До допоміжних виробництв належать: ремонтно-механічні майстерні, автомобільний і гужовий транспорт, електро -, водо - і газопостачання, холодильні прилади (обладнання, устаткування).

Для обліку виконаних робіт допоміжних виробництв застосовують Наряд на відрядну роботу (для бригади) і Наряд на відрядну роботу (індивідуальний).

За результатами огляду тракторів, комбайнів, автомобілів, що надійшли для ремонту складають Відомість дефектів на ремонт машин у двох примірниках: один залишається в ремонтно-механічній майстерні і є кошторисом для проведення ремонту, другий передається завідувачу складом для видачі потрібних ремонтних матеріалів і запчастин. Після закінчення ремонту Відомість дефектів разом з лімітно-забірними картками, накладними та іншими первинними документами надходить до бухгалтерії, де визначають фактичну вартість витрачених запасних частин і ремонтних матеріалів, оплату праці та інші фактичні витрати на ремонт.

Прямі витрати на ремонт тракторів, машин і устаткування обліковують (грубують) у Журналі обліку витрат у ремонтній майстерні, який складається на підставі Відомості дефектів та інших первинних документів за кожною окремою машиною (трактором, комбайном, автомобілем), за сільськогосподарськими машинами загалом і роботами з виготовлення інвентарю. Наприкінці року витрати на закінчений ремонт за об'єктами списують на підставі Відомості списання витрат за закінченими ремонтowanими об'єктами і виконаних роботах на ті рахунки, на яких обліковують витрати на їх

утримання.

Первинний облік перевезення вантажів автомобільним транспортом регулюється Інструкцією про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи. Затвердженої наказом Мінстату України і Мінтрансу України від 07.08.1996 р. № 228. Цією Інструкцією затверджені такі форми єдиної первинної транспортної документації: Подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні(форма1) (міжнародна); Подорожній лист вантажного автомобіля (форма № 2). За даними подорожніх листків у бухгалтерії складають за кожним автомобілем і водієм Накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту, на підставі якої протягом звітного періоду послуги автотранспорту списують за об'єктами споживачів послуг.

Аналітичний облік витрат ремонтної майстерні ведуть у Журналі обліку витрат за такими статтями:

1. витрати на оплату праці;
2. відрахування на соціальні заходи;
3. паливо;
4. будівельні матеріали;
5. запасні частини;
6. малоцінні і швидкозношувані предмети;
7. роботи і послуги.

За статтею «Витрати на оплату праці» обліковують суми нарахованої основної і додаткової оплати праці робітникам ремонтної майстерні, зайнятим на ремонті машин, обладнання, тракторів тощо, а також на виготовленні виробів та інвентарю.

По статті «Відрахування на соціальні заходи» відображують відрахування від витрат на оплату праці робітників ремонтно-механічних майстерень єдиного соціального внеску.

Аналітичний облік витрат автомобільного транспорту ведуть у Накопичувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту за такими статтями:

1. паливо;
2. малоцінні і швидкозношувані предмети;
3. витрати на оплату праці;
4. відрахування на соціальні заходи;
5. амортизація;

6. інші операційні витрати.

На статті «Інші операційні витрати» відображують інші витрати автомобільного транспорту: страхові платежі за страхуванням майна, витрати на відрядження, плату стороннім організаціям за пожежну охорону й інші послуги.

Облік витрат, виконаних робіт і послуг допоміжних виробництв ведуть на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва», за дебетом якого відображають як прямі витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням робіт і наданням послуг, так і непрямі, пов'язані з організацією і управлінням допоміжними виробництвами. За кредитом субрахунку відображують вартість продукції, виробів, виконаних робіт і наданих послуг.

Залежно від видів допоміжних виробництв субрахунків 234 «Допоміжні виробництва» має такі субрахунки другого порядку:

234/1 «Ремонтні виробництва»,

234/2 «Автомобільний транспорт»,

234/3 «Енергетичні виробництва (господарства)»,

234/4 «Водопостачання»,

234/5 «Гужовий транспорт».

12.4. Облік витрат та виконання робіт машинно-тракторного парку

До МТП належать: трактори, комбайни, причіпні, начіпні сільськогосподарські машини і знаряддя для обробітку ґрунту, вирощування та збирання врожаю, машинні двори, гаражі, навіси, майданчики для зберігання техніки та інші основні засоби МТП.

Основним первинним документом для обліку роботи МТП є Обліковий лист тракториста-машиніста. Цей документ розраховано приблизно на п'ятнадцять змін, показники записують за кожною зміною окремо. Транспортні роботи тракторів обліковують у Подорожньому листі трактора. Ці документи є підставою для узагальнення і систематизації у Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку і Журналі обліку робіт і витрат.

Аналітичний облік витрат МТП ведуть у Виробничому звіті №10.3 б.с.г. за такими статтями:

1. матеріальні витрати (паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети);

2. витрати на оплату праці;
3. відрахування на соціальні заходи;
4. амортизація;
5. інші операційні витрати.

Для обліку витрат, пов'язаних з утриманням і експлуатацією тракторів, комбайнів, інших самохідних, причіпних сільськогосподарських машин і знарядь для обробітку ґрунту, вирощування та збирання врожаю, використовують субрахунки другого порядку:

235/1 «Утримання і експлуатація МТП»,

235/2 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин».

Протягом звітного періоду на кредиті субрахунку 2351 відображують тільки планову вартість транспортних робіт (вказуючи їх загальний обсяг у тонно-кілометрах і умовних еталонних гектарах), яку було віднесено на рахунки з обліку товарно-матеріальних цінностей та інших споживачів послуг. Наприкінці року нерозподілену частину витрат, облічену на субрахунку 2351, розподіляють між окремими культурами (групами культур і транспортними роботами пропорційно до виконаних робіт в умовних еталонних гектарах. Після списання витрат на сільськогосподарські роботи (культури, групи культур) на субрахунку 2351 залишаються витрати, які відносяться лише на транспортні роботи тракторів. Після цього визначають фактичну собівартість 1 ет. гектара (або 1 т-км) транспортних робіт тракторного парку шляхом ділення суми витрат, що залишилися, на обсяг транспортних робіт тракторів за рік.

На субрахунку 2352 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин» протягом року обліковують витрати на утримання і експлуатацію зерно- і бурякозбиральних машин та інших самохідних комбайнів, машин, гаражів, навісів, майданчиків, інших основних засобів, пов'язаних з утриманням і експлуатацією зазначених машин.

Аналітичні рахунки за цим субрахунком відкривають за видами машин: зерно-, кукурудзо-, бурякозбиральні комбайни тощо.

На кредиті субрахунку 2352 протягом року не роблять ніяких записів.

Наприкінці року або після закінчення збирання врожаю витрати, облічені на цьому субрахунку, списують окремими статтями на відповідні культури пропорційно до площ, на яких зібрано врожай.

12.5. Облік витрат на організацію виробництва і управління

Витрати, пов'язані з організацією виробництва та управлінням, поділяють на загальновиробничі і адміністративні.

Загальновиробничі витрати являють собою витрати на організацію виробництва та управління окремими галузями виробництва, а також: різні виробничі витрати, які не можна віднести безпосередньо на певну культуру або вид продукції, оскільки вони належать до галузі чи окремого виробництва, підрозділу. Облік загальновиробничих витрат ведуть на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», який в сільськогосподарських підприємствах може мати такі субрахунки:

911 «Загальновиробничі (цехові) витрати рослинництва»;

912 «Загальновиробничі (цехові) витрати тваринництва»;

913 «Загальновиробничі (цехові) витрати промислових виробництв»;

914 «Загальновиробничі (цехові) витрати всіх напрямів діяльності».

За дебетом рахунка 91 відображується сума визнаних витрат, а за кредитом, відповідно до розподілу, списання їх на рахунки 23 «Виробництво».

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат. Загальновиробничі витрати обліковують на вказаних субрахунках за нижченаведеними статтями. «Матеріальні витрати», «Витрати на оплату праці», «Відрахування на соціальні заходи», «Амортизація», «Інші витрати».

Загальновиробничі витрати розподіляють на об'єкти обліку витрат пропорційно до загальної суми витрат без вартості насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві), сировини і напівфабрикатів (у промислових виробництвах).

Адміністративні витрати — це витрати в сфері управління, які включають трудові та грошово-матеріальні витрати, пов'язані із здійсненням загального управління господарською діяльністю підприємства загалом.

Адміністративні витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства загалом, обліковуються на активному рахунку 92 «Адміністративні витрати».

До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків.

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат: «Витрати на оплату праці апарату управління», «Відрахування на соціальні заходи», «Відрядження і переміщення», «Інші адміністративні витрати».

Аналітичний облік загальногосподарських і адміністративних витрат слід вести у Виробничому звіті (ф. № 10.3в с.-г. та № 10.3г с.-г.) в розрізі статей витрат, що спрямовані на обслуговування та управління виробництва. Виробничий звіт передбачає узагальнення сум витрат наростаючим підсумком з початку року. Такі дані необхідні для аналізу адміністративних витрат відповідно до складених розрахунків, кошторисів, при прогнозуванні та ін.

Використані джерела [8; 19; 27]

ТЕМА 12. ОБЛІК ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ (ІІ ЧАСТИНА)

Програмна анотація

12.1. Послідовність визначення собівартості продукції.

12.2. Обчислення собівартості робіт та послуг допоміжних виробництв.

12.3. Обчислення собівартості продукції рослинництва.

12.4. Обчислення собівартості продукції тваринництва.

12.5. Калькулювання собівартості продукції підсобних (промислових) виробництв.

12.1. Послідовність визначення собівартості продукції

Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюють у такій послідовності:

- розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування та обліку витрат;

- обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних та підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву;

- розподіляють витрати на зрошення, осушення земель, списують послуги бджільництва по запилюванню сільськогосподарських культур;

- розподіляють загальновиробничі витрати;

- визначають загальну суму виробничих витрат по об'єктах планування та обліку;

- обчислюють собівартість продукції рослинництва;

- розподіляють витрати на утримання кормоцехів;

- визначають собівартість продукції тваринництва;

- визначають собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі;

- визначають собівартість продукції підсобних промислових виробництв по переробці сільськогосподарської продукції.

12.2. Обчислення собівартості робіт та послуг допоміжних виробництв

Об'єкти обчислення собівартості в допоміжних виробництвах:

- по автомобільному вантажному транспорту обчислюють собівартість 10 т-км вантажоперевезень та 1 машино-дня роботи спеціальних автомобілів і автомобілів на перевезенні людей;
- по гужовому транспорту — одного робочого дня за всіма видами робочої худоби, приплоду і одного кормо-дня;
- по електропостачанню – 10 кВт-год електроенергії, відпущеної споживачам;
- по тепlopостачанню – 1 Гкал теплоенергії, доведеної до споживачів;
- по водопостачанню – 1м³ води, яка подається через водопровідну мережу сільськогосподарського підприємства;
- по газопостачанню – 1м³ газу, відпущеного споживачам;
- по холодильному обладнанню — одного центнеро-дня зберігання.

Визначення собівартості послуг вантажного автотранспорту.

Собівартість 10 т-км визначають діленням загальної суми витрат на утримання та експлуатацію вантажного автотранспорту, в тім числі автоцистерн, бензовозів та інших спеціальних машин (за винятком пожежних, тягачів, кранів тощо), на обсяг перевезень у тонно-кілометрах. Витрати на перевезення людей і на роботи спеціальних автомобілів зараховують на відповідні об'єкти пропорційно до кількості виконаних машино-днів.

Перш ніж почати обчислення собівартості 10 т-км, необхідно визначити собівартість одного машино-дня роботи спеціальних автомобілів і автомобілів на перевезенні людей. При цьому із загальної кількості відпрацьованих автотранспортом машино-днів виключають машино-зміни по самообслуговуванню. Суму витрат по автотранспорту ділять на кількість машино-днів, визнаних автотранспортом, у тім числі спеціальними автомобілями. Собівартість одного машино-дня множать на кількість машино-днів, виконаних спеціальним автотранспортом та на перевезенні людей. Одержаний результат виключають з витрат. Суму витрат, що залишилася, ділять на кількість тонно-кілометрів, виконаних вантажним автотранспортом.

Визначення собівартості послуг гужового транспорту.

По ньому обчислюють середню собівартість робочого дня коней (волів), приплоду і одного кормо-дня. Собівартість одного кормо-дня визначають діленням суми витрат по утриманню робочої худоби на загальну кількість кормо-днів робочої худоби. Собівартість однієї голови приплоду обчислюють за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослих тварин. Собівартість одного робочого дня визначають діленням всієї суми витрат по утриманню робочої худоби (за вирахуванням приплоду, гною, іншої побічної продукції) на кількість робочих днів, за винятком днів по самообслуговуванню. При цьому гній оцінюють за його кількістю і витратами на підстилку та вивезення гною.

Вартість послуг гужового транспорту розподіляють між споживачами (культурами, групами культур, видами і групами тварин та іншими об'єктами) пропорційно до кількості відпрацьованих робочих днів.

Обчислення собівартості електроенергії.

В електропостачанні визначають собівартість 10 кВт-год. При цьому враховують витрати на електроенергію, одержану від власних електростанцій, а також ту, що надійшла зі сторони. Собівартість 10 кВт-год електроенергії власних електростанцій визначають діленням витрат по їх утриманню та експлуатації на кількість виробленої енергії, за винятком електроенергії, спожитої на власні потреби електростанцій. Електроенергію та витрати по електростанціях (електрогенераторах), змонтованих з доїльними, стригальними, зварювальними та іншими агрегатами, у вартість електроенергії не включають, їх зараховують на витрати відповідних галузей і виробництв.

Середню собівартість 10 кВт-год всієї електроенергії обчислюють діленням усіх витрат по електрогосподарству на загальну кількість електроенергії як власного виробництва, так і одержаної зі сторони. Вартість електроенергії зараховують у витрати споживачів пропорційно до кількості відпущених кіловат-годин.

Кількість електроенергії, відпущеної споживачам, визначають за показниками лічильників. За їх відсутності розподіл електроенергії між споживачами можна здійснювати пропорційно до нормативів її витрат.

Визначення собівартості теплоенергії.

У теплопостачанні собівартість 1 Гкал теплоенергії обчислюють діленням суми витрат по виробництву (купівлі) теплової енергії і доведенню її до споживачів на кількість виробленої енергії в Гкал, за винятком енергії, витраченої на власні потреби теплостанцій. Вартість теплоенергії зараховують на споживачів пропорційно до кількості відпущеної енергії.

Визначення собівартості води.

У центральному водопостачанні собівартість 1 м³ води обчислюють за сумою витрат на піднімання, подавання і доведення води до споживачів (у тім числі витрати на купівлю води при її споживанні з міських водогонів або магістральних державних мереж) і загальною кількістю кубометрів води, поданої через водопровідну мережу сільськогосподарського виробництва.

Витрати по утриманню артезіанських свердловин, водозабірною устаткування та водогонів, не пов'язаних із центральною водозабезпечувальною системою, зараховують безпосередньо на витрати відповідного виробництва, яке використовує воду.

Визначення собівартості газу.

У газопостачанні собівартість 1 м³ газу обчислюють діленням загальної суми витрат з газозабезпечення, враховуючи вартість купівлі газу, на загальну кількість кубометрів спожитого газу (магістрального і зрідженого в балонах). Витрати по газопостачанню зараховують на споживачів — пропорційно до кількості відпущених кубічних метрів газу.

12.3. Обчислення собівартості продукції рослинництва

Об'єктом обчислення собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої і побічної продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур.

Собівартість продукції рослинництва за видами сільськогосподарських культур (групами культур) обчислюють:

- зерно, насіння соняшнику — франко-тік (включаючи витрати на доочищення і сушіння);
- солома, сіно — франко-скирта або інший пункт зберігання;
- коренеплоди, картопля, овочі, баштанні культури, льон та інші технічні культури — франко-поле (місце зберігання);
- зелена маса на силос — франко-місце силосування;
- силос — франко-силосна споруда;

- зелені корми — франко-місце доживання; насіння трав — франко-склад;
- парниково-тепличні овочі, плоди, ягоди — франко-пункт приймання.

До обчислення фактичної собівартості продукції рослинництва перевіряють правильність запису по дебету і кредиту аналітичних рахунків. Витрати по посівах, які повністю загинули від стихійного лиха, списують з рахунка 23 на витрати господарства. Дебетують субрахунок 991, кредитують рахунок 23.

У зв'язку з тим, що площі під загиблими посівами пересіваються іншими сільськогосподарськими культурами, при списанні витрат слід мати на увазі, що на надзвичайні витрати господарства списуються лише повторні витрати (вартість насіння, витрати на сівбу тощо). Неповторні витрати (оранка, вартість внесених добрив, витрати по снігозатриманню тощо) відносять на новопосіяну культуру. При частковій загибелі витрати списують на витрати господарства частково і розподіляють пропорційно до відсотка одержаної продукції. По посівах, які загинули внаслідок стихійного лиха, нараховують страхове відшкодування. Ці суми записують на дебет рахунка 65 і кредит субрахунку 751.

До собівартості продукції рослинництва поточного року не входять витрати по зібраних (але необмолочених) або по незібраних культурах. Якщо на кінець року в рослинництві виявлено необмолочені культури, фактичні витрати розподіляють так. Із загальної суми витрат по зібраних обмолочених і необмолочених культурах виключають витрати на обмолочування та вивезення продукції з поля. Суму витрат, що залишається, розподіляють пропорційно до кількості гектарів по зібраних обмолочених і не обмолочених культурах. Для визначення фактичної собівартості продукції зібраних і обмолочених культур до суми витрат по зібраних культурах додають витрати на їх обмолочування і транспортування з поля. У наступному році при обчисленні собівартості по необмолочених культурах до витрат на їх збирання додають витрати на їх обмолочування, очищення і транспортування.

Собівартість соломи (полови), гички, стебел кукурудзи, кошиків соняшнику, капустаного листя, тощо визначають залежно від віднесених на них витрат за нормативами, встановленими на основі витрат на збирання, -пресування, транспортування, скиртування та інші роботи по заготівлі цієї продукції.

Обчислення собівартості продукції зернових культур.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур становлять собівартість зерна, зернових відходів і соломи. Загальну суму витрат (за вирахуванням вартості соломи) розподіляють на зерно і зернові відходи пропорційно до питомої ваги повноцінного зерна, що міститься в зернових відходах.

Собівартість 1 ц зерна і зернових відходів визначають діленням витрат вирощування зернових культур на відповідну фізичну масу зерна і зернових відходів після очищення і сушіння.

Визначення собівартості кукурудзи. При обчисленні собівартості 1 ц кукурудзи перераховують качани у повній стиглості на сухе зерно за фактичним виходом зерна з качанів, визначеним хлібоприймальними підприємствами за результатами обмолочування середньодобових зразків з урахуванням базисної вологості зерна в качанах (22%).

Качани кукурудзи повної стиглості, що залишились у господарстві, а також закладені на силос, переводять у сухе зерно за середнім відсотком виходу зерна базисної вологості з качанів, реалізованих господарством заготівельним організаціям. Цей відсоток визначають за даними реєстрів накладних на прийняте зерно. Собівартість 1 ц кукурудзи визначають діленням витрат виробництва (за винятком витрат на збирання, транспортування стебел кукурудзи) на масу зерна кукурудзи.

Мають свою особливість і визначення собівартості 1 ц зеленої маси кукурудзи і силосу.

Обчислення собівартості технічних культур. Собівартість 1ц насіння олійних культур (соняшнику, льону-довгунця, гірчиці; рицини, сої, арахісу тощо) визначають у порядку, встановленому для зернових культур. Витрати ділять на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції.

При обчисленні собівартості продукції льону-довгунця виробничі витрати на вирощування і збирання відносять на насіння і солону пропорційно до їх вартості за реалізаційними цінами. Собівартість трести льону-довгунця включає вартість соломи і прати на розстилання, перевертання і піднімання із стелищ.

Собівартість інших луб'яних культур (коноплі середньоросійської, південні тощо) обчислюють аналогічно до собівартості льону-довгунця.

Собівартість 1 ц коренеплодів цукрових буряків (фабричних і

маточних) визначають діленням витрат виробництва і збирання (за винятком витрат на збирання і транспортування гички) на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції.

Собівартість 1 ц насіння цукрових буряків розраховують діленням загальної суми витрат на масу оприбуткованого кондиційного насіння.

Собівартість тютюнової і махоркової сировини визначають за загальною сумою виробничих витрат і заліковою масою сировини. Витрати на окремі види продукції розподіляють пропорційно до їх вартості за цінами реалізації.

Собівартість 1 ц окремих видів продукції лікарських рослин ольового вирощування визначають діленням загальної суми витрат, віднесених на цей вид продукції, на масу одержаної від рожаю і оприбуткованої продукції.

Собівартість продукції трав'янистих одно- і дворічних (коріандр, аніс, кмин тощо) та ефіроолійних культур обчислюють розподілом всіх витрат пропорційно до їх вартості за цінами реалізації. При цьому витрати на вирощування і збирання насіння в повній стиглості зараховують на собівартість насіння. При використанні насіння анісу і фенхелю в стадії молочно-воскової стиглості всі витрати відносять на собівартість ефіроолійної сировини.

Визначення собівартості картоплі, овочів, баштанних, грибів. Витрати на вирощування картоплі розподіляють між стандартною і нестандартною продукцією пропорційно до її вартості за цінами реалізації. Попередньо із загальної суми витрат виключають вартість використовованого бадилля (картоплиння), яка складається з витрат на його збирання і транспортування. Собівартість стандартної і нестандартної картоплі обчислюють діленням частини витрат по кожному, виду на масу бульбоплодів, одержаних від урожаю.

Собівартість 1 ц продукції овочівництва відкритого ґрунту визначають розподілом витрат на вирощування і збирання (за винятком вартості насіння і розсади) між окремими видами пропорційно до зайнятої площі і тривалості вегетаційного періоду (гектаро-дні). До одержаної суми додають вартість насіння або садивного матеріалу і ділять на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції.

У захищеному ґрунті вирощують овочі (огірки, помідори, цибулю, перець тощо), а також розсаду овочевих культур для потреб

господарства і на продаж. При обчисленні собівартості необхідно всі витрати (за винятком насіння або садивного матеріалу) розподілити між окремими видами овочевої продукції пропорційно до квадратних метро-днів (метро-дні визначають множенням квадратних метрів площі, яку займає та чи інша овочева культура, на кількість днів її вегетаційного періоду). Потім до суми витрат по певній культурі додають вартість насіння або розсади і ділять на масу одержаної від урожаю та оприбуткованої продукції. Результат становитиме собівартість одиниці продукції. При визначенні собівартості розсади витрати ділять на її кількість (у тис. шт.).

При обчисленні собівартості 1 ц грибів всі витрати (за вирахуванням вартості відпрацьованого субстрату, виходячи з норм явних витрат на його збирання і вивезення) ділять на масу держаних від урожаю і оприбуткованих грибів. Собівартість 1 ц окремих видів баштанних продовольчих культур визначають діленням всіх витрат з їх вирощування і збирання на масу продукції.

12.4. Обчислення собівартості продукції тваринництва

Визначення собівартості продукції вирощування та відгодівлі худоби і птиці. Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої маси, одержаний в звітному періоді та жива маса, а від тварин, які не зважуються (молодняк робочих тварин, звірів тощо), продукція не оприбутковується, а витрати спрямовуються на дооцінку поголів'я, виходячи із кількості кормо-днів та собівартості 1 кормо-дня.

Приріст живої маси молодняку тварин та тварин на відгодівлі і птиці певного виду та групи визначається як різниця між живою масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих), і живою масою приплоду та масою тварин і птиці, які надійшли в групу протягом року та які були на початок року.

Собівартість 1 ц приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначається, виходячи з витрат на їх вирощування і відгодівлю в поточному році (без вартості побічної

продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року.

Собівартість 1 ц живої маси худоби і птиці визначається діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули). На підставі розрахованої собівартості одного центнера живої маси обчислюється фактична собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також та, що залишилася в підприємстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, в кінці року не змінюється.

Визначення собівартості продукції скотарства. У молочному скотарстві розраховується собівартість одного центнера молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості одного центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

Визначення собівартості продукції в м'ясному скотарстві. У м'ясному скотарстві обчислюють собівартість однієї голови приплоду, 1 ц приросту живої маси телят до 8-місячного віку і 1 ц живої маси; 1 ц приросту живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі; 1 ц живої маси по цій групі.

Попередньо із загальної суми витрат виключають вартість молока і вовни-линьки за середньореалізаційними цінами та вартість гною (методика викладена вище).

Одну голову приплоду оцінюють за живою масою теляти при народженні і фактичною собівартістю 1 ц живої маси відлучених телят у 8-місячному віці. Приріст живої маси телят до 8-місячного віку визначають на підставі записів на кредиті аналітичного рахунка «Основне стадо великої рогатої худоби м'ясного пряму». Собівартість 1 ц приросту живої маси по даній групі тварин обчислюють діленням витрат, зарахованих на дебет цього аналітичного рахунка, за вирахуванням побічної продукції і діодів від пункту штучного

осіменіння, на приріст живої маси телят цієї групи з урахуванням живої маси приплоду.

Собівартість 1 ц живої маси телят до 8-місячного віку визначають з урахуванням маси молодняку цієї групи, який залишився з минулого року: загальну вартість телят до 8-місячного віку ділять на загальну масу тварин цієї групи. Загальна вартість молодняку у віці до 8 місяців складається з вартості телят на початок року, вартості придбаного молодняку і витрат, віднесених на приріст живої маси телят до 8-місячного віку, та приплоду. Загальна маса тварин включає живу масу телят до 8-місячного у на кінець року, молодняку, переведеного в старшу групу, і проданих тварин (за вирахуванням маси загиблих). Собівартість 1ц живої маси тварин обчислюють діленням їх вартості на живу масу. За такою собівартістю визначають вартість телят, які вибули протягом року з цієї групи, і тих, що залишилися на кінець.

Собівартість 1 ц приплоду живої маси і 1 ц живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі обчислюють так само, як і по молодняку великої рогатої худоби молочному напрямку.

Визначення собівартості продукції свинарства. Собівартість продукції свинарства включає витрати на утримання свиноматок з поросятами до відлучення, кнурів, поголів'я свиней на зрощуванні і відгодівлі. Ці витрати розподіляють між окремими видами продукції свинарства (голову ділового приплоду, приріст живої маси, гній). Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент відлучення визначають діленням загальної суми витрат за рік по утриманню основного стада (крім вартості побічної продукції) на кількість приросту живої маси відлучених поросят, включаючи живу масу приплоду при народженні. Собівартість 1 ц приросту живої маси відлучених поросят обчислюють діленням суми вартості поросят під свиноматками на початок року і витрат по основному стаду за поточний рік на живу масу відлучених поросят, у тім числі загиблих. Собівартість 1 ц приросту живої маси всіх інших облікових груп свиней (на дорощуванні і відгодівлі) визначають діленням витрат по відповідній групі на кількість приросту.

12.5. Калькулювання собівартості продукції підсобних (промислових) виробництв

Собівартість продукції підсобних виробництв, наприклад, підприємств з переробки насіння соняшнику, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, розраховується діленням витрат на переробку та вартості переробленої продукції за договірною ціною (без побічної продукції) на кількість одержаної основної продукції.

У разі переробки власної і давальницької сировини калькуляція собівартості продукції здійснюється в два етапи:

1 етап — обчислюється собівартість переробки одиниці сировини. З цією метою всі витрати на переробку (без вартості побічної продукції) ділять на кількість переробленої (власної та давальницької) сировини (переробка давальницької сировини розглядається як виконання робіт на сторону);

2 етап — визначається собівартість власної готової продукції. Для цього вартість сировини та суми витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості використаних відходів та побічної продукції за реалізаційними цінами), діляться на кількість власної готової продукції.

У плодоовочеконсервному виробництві розраховується собівартість кожного виду продукції. Для цього вартість перероблених овочів і фруктів (без вартості відходів за цінами можливого їх використання) та інших компонентів (оцту, спецій, солі), оплата праці, відрахування на соціальні заходи працівників прямо відносяться на відповідні види консервів. Витрати, які не можуть бути прямо віднесені на певний вид продукції (непрямі витрати), розподіляються між окремими її видами пропорційно кількості вироблених умовних банок.

Аналогічним чином розраховується собівартість продукції пункту соління, однак між видами продукції вартість компонентів (солі, спецій тощо) розподіляється за технологічними нормами, передбаченими рецептурою, а непрямі витрати — пропорційно кількості виробленої продукції.

Собівартість продукції виноробного виробництва визначається діленням суми витрат на виготовлення продукції включаючи сировину і допоміжні матеріали, використані у виробництві (без вартості відходів за реалізаційними цінами) на кількість готової

продукції. Непрямі витрати на виготовлення вина та виноматеріалів розподіляються між видами продукції пропорційно кількості, а при потребі враховується ще й тривалість її зберігання.

В підприємствах та підрозділах по переробці і приготуванню кормів розраховується собівартість кожного виду одержаної продукції (вітамінно-трав'яного борошна, комбікормів, гранульованих кормів, кормосумішей тощо). Для цього вартість переробленої маси і добавок відноситься прямо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються пропорційно масі переробленої сировини.

Собівартість виробленої продукції млинів і круподерень включає в себе вартість переробленої сировини та витрати, пов'язані з її переробкою. Для визначення собівартості кожного виду продукції (борошна, дерті) вартість переробленого зерна та інші прямі витрати відносяться безпосередньо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються між видами продукції пропорційно умовній кількості переробленої сировини. У хлібопекарному виробництві витрати відносяться на собівартість певного виду продукції, а суми, які не можуть бути віднесені безпосередньо, розподіляються між видами продукції пропорційно виручці від реалізації.

Собівартість окремих видів продукції переробки молока (вершки, сметана, масло, сир тощо) визначається діленням витрат на виробництво конкретного виду продукції на її масу. При цьому з загальної суми витрат виключається вартість використаних відвіток та іншої побічної продукції за цінами реалізації. Непрямі витрати розподіляються між окремими видами продукції пропорційно виручці від реалізації.

Для обчислення собівартості продукцію забою тварин і птицю оцінюють за фактичною собівартістю. Розраховується фактична собівартість м'яса окремих видів тварин. Для цього до вартості тварин додаються витрати на забій і виключається вартість побічної продукції (шкура, субпродукти першої та другої категорії тощо) за встановленими цінами чи цінами можливої реалізації. Результат ділиться на кількість одержаного м'яса.

Використані джерела [8; 19; 27]

ТЕМА 13. ОБЛІК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Програмна анотація

13.1. Первинний облік продукції сільськогосподарського виробництва.

13.2. Синтетичний та аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва.

13.1. Первинний облік продукції сільськогосподарського виробництва

Сільськогосподарське виробництво характеризується різноманітними умовами надходження, зберігання і використання одержаної продукції. Так, сільськогосподарську продукцію оприбутковують з виробництва на підставі відповідних документів. Бухгалтер повинен чітко визначити обов'язки посадових осіб щодо оформлення документів з тим, щоб забезпечити правильний облік виходу продукції по всіх виробничих підрозділах підприємства.

Продукція рослинництва надходить у господарство в надзвичайно короткі строки при різних погодних умовах. Тому важливим засобом зберігання врожаю і всієї продукції рослинництва є своєчасний і правильно організований її облік. Працівники бухгалтерії ведуть облік вирощеного урожаю у процесі його руху від поля до комори та інших місць зберігання.

До початку збирання урожаю на підприємстві проводиться відповідна підготовча робота, яка передбачає:

- ремонт і приведення в належний стан токів, зерносушарок і складського господарства;
- перевірку і клеймування вагового господарства;
- повну інвентаризацію залишків сільськогосподарської продукції минулих років;
- обмір і підготовку силосних та сінажних траншей;
- навчання посадових осіб, які будуть займатись оформленням документів нового урожаю;
- підбір і підготовку необхідних бланків первинних документів для обліку нового урожаю;
- встановлення схем руху транспортних засобів з поля до токів та інших місць зберігання сільськогосподарської продукції із

зазначенням відстані та інші.

Для обліку врожаю сільськогосподарських культур підприємством використовуються єдині форми первинних документів для всіх типів сільськогосподарських підприємств.

Урожай зернових культур збирають роздільним або прямим комбайнуванням. Первинний облік зернової продукції, одержаної від урожаю, можна здійснювати декількома варіантами. Сільськогосподарське підприємство вибирає той з них, який найбільше відповідає конкретним умовам, які склалися на підприємстві, а також способу збирання урожаю зернових культур.

За першим варіантом обліку одержаної зернової продукції застосовують путівки на вивезення продукції з поля, за другим варіантом використовують реєстри відправлення зерна та іншої продукції з поля, за третім варіантом застосовуються талони і спеціальні реєстри.

У бухгалтерії облік одержаної зернової продукції здійснюється за третім варіантом із застосуванням талонів і спеціальних реєстрів. Так, для оформлення відправлення зерна від комбайна на тік або інші місця збереження застосовують талони:

- талон шофера (ф.№77б);
- талон комбайнера (ф.№77в);

Ці талони повинні бути різні за кольором, що полегшує подальшу облікову роботу з ними.

До початку збирання врожаю готують бланки талонів. У них зазначається назва господарства, табельні номери та прізвища комбайнерів і водіїв (трактористів). Кожний вид талонів має окрему нумерацію. Талони підписує головний бухгалтер і скріплює їх печаткою.

Відповідні талони із заповненими в бухгалтерії реквізитами і підписами головного бухгалтера реєструють за їх видами в Журналі обліку виданих талонів. Після цього їх видають комбайнерам і водіям транспортних засобів, які будуть зайняті на збиранні урожаю, під розписку.

Слід зазначити, що кожний талон комбайнера і шофера призначений для обліку одного повного бункера зерна, яке відправляється від комбайна. При цьому маса зерна в кілограмах у талонах не зазначається. При відправленні від комбайна повного бункера зерна комбайнер передає шоферу один талон комбайнера. Одночасно шофер передає комбайнеру один талон шофера. Отже,

перевага цього методу полягає в тому, що при відправленні повного бункера ніяких додаткових записів у талонах не роблять.

Якщо від комбайна відправлено половину або четверту частину бункера, то у талоні комбайнер записує фактично відвантажену його кількість (0,5 або 0,25 бункера), ставить дату і скріплює запис своїм підписом. Аналогічний запис робить і шофер на талоні, який передає комбайнеру.

До повного завантаження автомобіля водій може забирати зерно від декількох комбайнів. При цьому він отримує талони від кожного комбайнера, обмінюючи їх на свої. Таким чином, до кінця робочого дня у кожного комбайнера буде стільки талонів шофера, скільки бункерів зерна він намолотив і відправив від комбайна, а у кожного шофера – стільки талонів комбайнера, скільки бункерів він отримав.

На току (складі) при зважуванні зерна, яке надійшло шофер передає вагареві (завідуючому током) талони, отримані ним від комбайнерів, і реєстр прийняття зерна від шофера (ф.№71а), який ведеться в одному примірнику і постійно знаходиться у шофера. До нього вагар записує номери талонів комбайнера, назву культури, масу прийнятого зерна в кілограмах, номер поля, відстань перевезення і розписується про прийняття зерна.

Зерно, яке надійшло від комбайна на току (складі), обліковують у реєстрі приймання зерна вагарем (ф.№78а). Реєстр відкривається щодня на кожну культуру.

Вагар (завідуючий током) записує до цього реєстру номер реєстру приймання зерна від шофера (ф.№71а), номери талонів комбайнера, прийнятих від шофера, номер поля, прізвище шофера (тракториста), який привіз зерно, марку і номер автомобіля (трактора), масу тари (брутто), загальну масу зерна (нетто) за кожним комбайнером окремо. Про кількість зданого зерна в цьому реєстрі розписується водій (тракторист). Отже, реєстр (ф.№78а) є підставою для оприбуткування зерна і ведеться на току в одному примірнику.

На підставі реєстру прийняття зерна вагарем завідуючий током робить запис до відомості руху зерна та іншої продукції (ф.№80). Шофер свій реєстр разом з подорожнім листом здає не пізніше наступного дня диспетчеру чи завідуючому гаражем для обліку виконаної роботи, нарахування оплати праці та списання паливо-мастильних матеріалів.

Комбайнер після зміни звіряє за даними талонів водія кількість відправлених та прийнятих на току бункерів зерна і передає ці талони

завідуючому током (вагареві), а замість них одержує виписку з реєстру про намолот зерна і зібрану площу. Дані виписки використовуються для заповнення облікового листа тракториста-машиніста (ф.№65а) про фактичний намолот та зібрану площу і служать підставою для нарахування заробітної плати.

Талони комбайнера (ф.№77в) і шофера (ф.№77б), здані в кінці робочого дня завідувач току (вагар) разом з відомістю руху зерна та іншої продукції (ф.№80) і прикладеними до неї реєстрами приймання зерна вагарем (ф.№78а) щоденно передають у бухгалтерію господарства. На підставі цих документів проводять відповідні записи в бухгалтерських реєстрах. Після цього талони можуть бути видані під звіт комбайнерам і водіям для повторного використання. Талони, на яких зроблені відмітки про відправлення неповного бункера зерна, повторному використанню не підлягають.

Варіант обліку урожаю зерна шляхом використання талонів є прогресивним, тому що зменшується потреба в проведенні записів. Але практичне застосування талонного варіанту вимагає чіткої організації роботи всіх осіб, що пов'язані з обліком одержання зерна від урожаю (комбайнери, шофери, завідуючі током, вагарі).

Зерно, яке надійшло від комбайнів на тік, в більшості випадків вимагає додаткового сортування та сушіння. Роботи пов'язані з очищенням зерна оформляють актом на сортування та сушіння продукції рослинництва (ф.№82), який складають в одному примірнику на кожен партію продукції.

В акті вказують вагу зерна, відпущеного для сушіння, вагу одержаного якісного зерна, зерно-відходів, розмір усушки і не використовуваних відходів. Якість одержаного зерна визначають за допомогою лабораторного аналізу. Акт підписують особи, які виконували роботи по сушінню і сортуванню зерна, завідуючий током, вагар, затверджує керівник господарства.

При переробці зерна на току під час збирання урожаю не використовувани відходи (мертва засміченість та усушка) списуються методом «червоне сторно», дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредит рахунку 23 «Виробництво».

З току зерно відправляють на елеватори та інші хлібоприймальні підприємства, що оформляють товарно-транспортною накладною (ф.№1с.-г., зерно).

При відправці продукції автотранспортом товарно-транспортну

накладну (далі - ТТН) виписує продавець (постачальник) у чотирьох примірниках. Перший примірник ТТН залишається у відправника. На ньому підписується шофер-експедитор про приймання вантажу. Решта три примірники ТТН вручаються шоферу-експедитору, який другий примірник ТТН передає покупцю (одержувачу) цінностей. На третьому і четвертому примірниках ТТН одержувач ставить відмітку про прийняття вантажу і повертає їх шоферу-експедитору, який третій примірник ТТН повертає постачальнику як Звіт про відправку товару за призначенням, а четвертий примірник ТТН шофер-експедитор прикладає до подорожнього листа як підтвердження виконаної автоперевезення.

При відправці зерна з току на склади підприємства виписують накладну внутрішньогосподарського призначення (ф.№87) в двох примірниках: один – для відправника, другий – для одержувача зерна.

В кінці місяця на основі первинних документів завідуючий током заповнює сальдову відомість, в якій по кожній продукції рослинництва визначає сальдо на початок місяця, скільки надійшло продукції за місяць та на яку суму, скільки використано продукції та на яку суму і сальдо на кінець місяця. Заповнена сальдова відомість завідуючим током, або за його дорученням обліковцем, передається в бухгалтерію господарства.

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

Так, для оприбуткування молока у бухгалтерії складають журнал обліку надою молока (ф.№112). Цей документ веде завідуючий фермою, обліковець або старша доярка (в господарстві – обліковець). В ньому записують прізвище доярки, зазначаючи кількість обслуговуваних корів. Дані про надоєне молоко записують після кожної дійки. В журналі зазначають вагу надоєного молока та його жирність по групах корів. За кожний день доярка підписується в журналі, підтверджуючи цим правильність проведених записів. При проведенні контрольних дійок записи в журналі проводяться з поміткою „контрольна дійка”. Журнал ведеться протягом 15 днів, а потім здається в бухгалтерію підприємства.

Надоєне молоко відправляють на молокозаводи та по інших каналах реалізації, використовують на внутрішньогосподарські потреби, на вигоювання телят тощо. Так, продаж молока молокозаводам оформляють ТТН (ф.№1 с.-г. мол сировина). В накладній зазначають вагу відправленого молока, його жирність,

температуру, кислотність, сорт.

Відпуск молока дитячим закладам, на громадське харчування та в інші пункти господарства проводять по накладних (ф.№87). Витрачання молока на випійку телятам оформляють відомістю «Витрати кормів» (ф.№94).

Дані про рух молока на фермі щодня записують у зведений документ – відомість руху молока (ф.№114). Після завершення звітнього періоду відомість руху молока разом з журналом надою молока по надходженню, ТТН та іншими документами по витрачання молока надається в бухгалтерію підприємства.

Отже, на основі даних первинних документів обліковець підприємства в кінці місяця складає сальдову відомість. В сальдовій відомості зазначається сальдо на початок місяця, кількість надоєного молока за місяць і на яку суму, кількість витраченого за місяць молока і на яку суму, сальдо на кінець місяця.

В кінці року дані сальдових відомостей по рослинництву та тваринництву використовуються для заповнення Звіту про реалізацію сільськогосподарської продукції (ф.№21-заг).

13.2. Синтетичний та аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва

Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції призначено активний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

За дебетом рахунка 27 відображується надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо. Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції.

Згідно з Наказом про облікову політику підприємства організація аналітичного обліку руху товарно-матеріальних цінностей здійснюється:

- у бухгалтерії – у Відомостях обліку залишків матеріалів у кількісно-сумовому вираженні;
- на складах – у картках складського обліку в кількісному вираженні.

У бухгалтерії продукція сільськогосподарського виробництва поточного року оцінюється за плановою собівартістю, яку в кінці

звітнього періоду доводять до фактичної собівартості.

Оцінка готової продукції при її продажу залежить від облікової політики підприємства, в частині оцінки запасів при їх вибутті. При цьому можуть застосовуватись методи, передбачені НП(С)БО 9 «Запаси».

Виробництво продукції пов'язано з відповідними витратами. У процесі виробництва продукції витрачається жива праця, використовуються засоби і предмети праці. Усі витрати на виробництво продукції, що виражаються в грошовій формі, створюють собівартість продукції.

Взагалі облік витрат у сільськогосподарському виробництві повинен забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних та грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, цехах, фермах тощо).

Рослинництво є однією із основних галузей сільськогосподарського виробництва. При організації обліку витрат у рослинництві враховують такі особливості:

- сезонний характер виробництва;
- виробничий процес продовжується тривалий час і паралельно здійснюються витрати під урожай наступного року;
- виробничий процес складається із великого обсягу робіт;
- однорідні види культур і групи культур можуть вирощуватися одночасно в різних структурних підрозділах.

Тваринництво поділяється на окремі самостійні галузі: молочне та м'ясне скотарство, свинарство та ін. Кожна з них має свої особливості у технології виробництва, складі витрат, організації праці, що повинно знайти відображення у бухгалтерському обліку.

Витрати на виробництво продукції тваринництва формуються в господарстві за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування і калькулювання собівартості продукції. Так, облік витрат і виходу продукції на підприємстві здійснюють у розрізі окремих об'єктів обліку, якими в тваринництві виступають окремі види тварин і статево-вікові групи тварин (дійне стадо, молодняк ВРХ, свині). Об'єктами визначення собівартості є конкретні види продукції тваринництва (молоко, приплід, приріст, гній та ін.).

Для відображення витрат на виробництво продукції

тваринництва, рослинництва в господарстві можуть вести або Виробничий звіт (за відповідними галузями), або Книгу обліку затрат та виходу продукції рослинництва і Книгу обліку затрат та виходу продукції тваринництва.

Отже, облік витрат та виходу продукції здійснюється в розрізі окремих об'єктів (видів або груп культур чи тварин).

Для визначення собівартості центнера молока загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) ділять на кількість центнерів одержаного молока.

Облік процесу виробництва, згідно з підпунктом 2.4 Наказу про облікову політику підприємства ведеться на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкриваються субрахунки 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво» та на рахунках класу 9 (рахунки класу 8 не використовуються) в розрізі госпрозрахункових підрозділів та існуючих об'єктів обліку.

По дебету рахунка 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові, та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та витрати від браку продукції, по кредиту – суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції.

Так, при здійсненні витрат в господарстві дебетують рахунок 23 «Виробництво», а кредитують різні рахунки залежно від видів витрат (матеріальні, розрахункові та інші). Готову продукцію, в свою чергу, оприбутковують з кредиту рахунку 23 «Виробництво» в кореспонденції з рахунком 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Тривалість операційного виробничого циклу на підприємстві – 1 рік. Собівартість продукції, незавершеного виробництва, послуг розраховується в кінці року. На протязі року господарством використовуються планово-розрахункові ціни.

У бухгалтерії загальновиробничі та інші непрямі витрати розподіляються між окремими об'єктами виробництва пропорційно загальним витратам. За рішенням підприємства всі загальновиробничі витрати визнаються постійними (підпункт 2.5 Наказу про облікову політику підприємства).

Використані джерела [27; 43]

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Земельний кодекс України : Закон України від 25.10.2001р. № 2768-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення: 01.03.2021).
2. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : Постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. №22 / Національний банк України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04> (дата звернення: 01.03.2021).
3. Інструкція про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів і нерезидентів : Постанова Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. №492 / Національний банк України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03#Text> (дата звернення: 01.03.2021).
4. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон : Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text> (дата звернення: 01.03.2021).
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.84 р. № 8073-X / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 01.03.2021).
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : Наказ Міністерства фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення: 01.03.2021).
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007р. № 2 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення: 01.03.2021).
8. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної

політики України від 18.05.2001р. № 132 / Міністерство аграрної політики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

9. Методичні рекомендації щодо використання спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах : Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929 / Міністерство аграрної політики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0929555-07#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

10. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

11. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390 / Міністерство аграрної політики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 Загальні вимоги до фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 7.02.13 № 73 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 Запаси : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 Дебіторська заборгованість : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99> (дата звернення: 01.03.2021).

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 Фінансові інвестиції : Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 / Міністерство фінансів України.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1873201-11> (дата звернення: 01.03.2021).

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 Фінансові інструменти : Наказ Міністерства фінансів України від 30.10.2001 р. № 559 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 Оренда : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 Дохід : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 Витрати : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 Вплив змін валютних курсів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.10.2001 р. № 559 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 Зменшення корисності активів : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. №817 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

31 Фінансові витрати : Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. №415 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>(дата звернення: 01.03.2021).

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 Основні засоби : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 Нематеріальні активи : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 Біологічні активи: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № z1456-05 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

27. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

28. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

29. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148 / Національний банк України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

30. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 лютого 1993 року № 147. / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

31. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р. №879 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

32. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. №116 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

33. Про авторське право і суміжні права : Закон України від 23 грудня 1993 р. 3792-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

34. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо функціонування платіжних систем та розвитку безготівкових розрахунків : Закон України від 18.09.2012 р. № 5284-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5284-17#Text>(дата звернення: 01.03.2021).

35. Про внесення змін до пунктів 14 і 15 розділу X Перехідні положення Земельного кодексу України щодо терміну на продаж земельних ділянок : Закон України від 19 січня 2010 р. № 1783-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1783-17#Text>(дата звернення: 01.03.2021).

36. Про депозитарну систему України : Закон України від 06.07.2012 р. №5178-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5178-17#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

37. Про Державний земельний кадастр : Закон України від 07.07.2011р. № 3613-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3613-17#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

38. Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв) : Указ Президента України від 02.02.2002р. № 92/2002 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/92/2002#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

39. Про затвердження типових форм первинних облікових

документів з обліку сировини та матеріалів : Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. №193 / Міністерство статистики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

40. Про заходи щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора економіки : Указ Президента України від 29.01.2001р. № 62 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/62/2001> (дата звернення: 01.03.2021).

41. Про землеустрій : Закон України від 22.05.2003р. № 858-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/858-15#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

42. Про лізинг : Закон України від 16.12.97 р. № 723/97-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/723/97-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

43. Про насіння : Закон України від 15 грудня 1993 р. 3690-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/411-15> (дата звернення: 01.03.2021).

44. Про обіг векселів в Україні : Закон України від 05.04.2001 р. №2374-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2374-14#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

45. Про оренду землі : Закон України від 06.10.1998р. № 161-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

46. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі : Закон України від 5 грудня 1993 р. № 3687-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3687-12#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

47. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг : Закон України від 15 грудня 1993 р. № 3689-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3689-12> (дата звернення: 01.03.2021).

48. Про охорону прав на промислові зразки : Закон України від 15 грудня 1993 р. № 3688-XII / Верховна Рада України.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3688-12#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

49. Про охорону прав на сорти рослин : Закон України від 21 квітня 1993 р. № 3116-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3116-12#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

50. Про оцінку землі : Закон України від 11.12.2003р. № 1378-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

51. Про племінне тваринництво : Закон України від 15 грудня 1993 р. № 1328-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1328-14#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

52. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. № 98 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/98-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

53. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України від 23.02.2006 р. №3480-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#Text> (дата звернення: 01.03.2021).

54. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 01.03.2021).

Навчальне видання

Фінансовий облік - І

курс лекцій

Укладачі: **Потривасва** Наталя Володимирівна
Лугова Ольга Іванівна

Формат 60x84 1/16. Ум. друк. арк. 8,5
Тираж ___ прим. Зам. № ___

Надруковано у видавничому відділі
Миколаївського національного аграрного університету
54029, м. Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від 20.02.2013 р.