

М.Я.Остап'юк, Й.Я.Даньків, М.Р.Лучко

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК
В ГОСПОДАРСЬКИХ
ТОВАРИСТВАХ

Ужгород

М.Я.Остап'юк, Й.Я.Даньків, М.Р.Лучко

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК
В ГОСПОДАРСЬКИХ
ТОВАРИСТВАХ

Ужгород
Видавництво "Карпати"
1995

БК 65.052. (4 УКР)
УДК 657
О 76

Рецензенти:

Литвин Юрій Якович - академік Академії економічних наук України, професор, доктор економічних наук, зав. кафедрою обліку і аналізу в АІК Тернопільської академії народного господарства.

Форосяк Іван Максимович - директор з економіки акціонерного товариства "Награ", доцент, кандидат економічних наук.

Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р.

Фінансовий облік в господарських товариствах: Навчальний посібник для студентів вузів та працівників обліку і аудиту. - Ужгород: Карпати, 1995. - 166 с.
ISBN 5-7757-0712-5

У навчальному посібнику з урахуванням сучасних умов реформування економіки України, її приватизації, створення господарських товариств розкриті особливості фінансового обліку, наведені найбільш типові бухгалтерські записи важливіших об'єктів бухгалтерського обліку, що характерні для господарських товариств, виходячи з нормативних документів станом на 1 січня 1995 року.

Посібник розрахований на студентів вищих навчальних закладів, працівників обліку і аудиту.

0605010205 - 007

Без оподатчення

215 - 95

БК 65.052.2
УДК 657

ISBN 5-7757-0712-5

© Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я.,
Лучко М.Р., 1995

ВСТУП

Молода Українська держава розпочала створення власної системи бухгалтерського обліку, яка не є простим копіюванням досвіду країн світу. Вона будується на основі тієї системи обліку, що функціонувала в межах адміністративної системи і планової економіки.

Згідно з Указом Президента України "Про перехід України до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку і статистики" від 23 травня 1992 р. активно здійснюється робота по удосконаленню методології обліку і звітності, зокрема Кабінетом Міністрів України прийнята постановка від 3 квітня 1993 р., № 250, якою затверджено Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні, підготовлені проекти Закону про бухгалтерський облік і Плану рахунків бухгалтерського обліку тощо.

Формування системи обліку та звітності в Україні здійснюється відповідно до Міжнародних стандартів з бухгалтерського обліку та звітності, якими передбачається створення фінансового та управлінського обліку. У фінансовому обліку формуються відомості про фінансовий стан і діяльність господарського товариства і його дані призначені переважно на зовнішнього споживача. В управлінському обліку відображається інформація про формування затрат на виробництво продукції, її собівартість, здійснюється техніко-економічне планування та аналіз. Дані цього виду обліку мають внутрішнє призначення.

Розпочатий процес роздержавлення державних підприємств і створення на їх основі господарських товариств вимагає адекватної системи обліку. З урахуванням цих обставин автори цього посібника прагнули відобразити основні особливості організації фінансового обліку та звітності і допомогти студентам, працівникам обліку і аудиту глибше проникнути в їх суть.

У посібнику враховані основні зміни, що були внесені в нормативні документи за станом на 1 січня 1995 року.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ОБЛІКУ В ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВАХ

1. ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У зв'язку з переходом народного господарства до ринкових відносин проводиться радикальна перебудова управління економікою, перехід до економічних методів управління на всіх рівнях народного господарства. Нові методи господарювання вимагають безперервного забезпечення працівників управління своєчасною і вірогідною економічною інформацією про хід господарської діяльності. Основним носієм такої інформації є бухгалтерський облік. Для того, щоб бухгалтерський облік був ефективним у кожній ланці народного господарства, він повинен бути відповідним чином організований, тобто необхідна організація облікового процесу, що забезпечує збір облікової інформації, її обробіток, узагальнення і т.д.

Раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає таку його будову, при якій він забезпечує своєчасне виконання важливих функцій у плануванні, контролі і управлінні при мінімальних затратах засобів і праці. Важливі передумови раціональної організації бухгалтерського обліку такі: 1) вивчення структури, технології та організації виробництва; 2) встановлення системи облікових взаємовідносин окремих структурних підрозділів підприємства з бухгалтерією; 3) визначення обсягу облікових робіт і розподіл їх між працівниками бухгалтерії; 4) вивчення працівниками бухгалтерії діючих законоположень та інструктивних матеріалів керівних органів з питань ведення обліку.

Залежно від розподілу облікових робіт між головною бухгалтерією і оперативно відокремленими структурними підрозділами підприємства, організаційна форма бухгалтерського обліку може бути централізованою або децентралізованою.

При централізованій формі бухгалтерського обліку весь обліковий апарат зосереджений в центральній бухгалтерії і підпорядкований головному бухгалтеру в адміністративному і методологічному відношенні. При децентралізованій формі частина облікового апарату бухгалтерії підприємства знаходиться в складі структурних підрозділів і в адміністративному відношенні підпорядковується їх керівникам, а у відношенні методології обліку – головному бухгалтерові підприємства.

Особлива форма розподілу праці облікового апарату обумовлена створенням централізованих бухгалтерій, які обслуговують у веденні обліку групу однорідних підприємств, організацій і установ.

У зв'язку з розширенням прав колективів підрозділів, роздержавленням підприємств, на даний час виникає тенденція до децентралізації бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку характеризується і цілим рядом складових частин, зокрема вибором форми рахівництва (меморіально-ордерна, журнально-ордерна, комп'ютерна форма та інші.); застосуванням первинної облікової документації; графіком руху первинної облікової документації, документооборотом; застосуванням обчислювальної техніки та інші.

Важливими факторами організації бухгалтерського обліку в господарстві є: розмір і обсяг господарської діяльності підприємства; форма власності – державне підприємство, мале підприємство, колективне підприємство, орендне підприємство, кооператив, спільне підприємство, акціонерне товариство чи товариство з обмеженою відповідальністю та інші.; вид діяльності – промислове підприємство, будівельне підприємство, сільськогосподарське підприємство та інші.; характер діяльності – виробнича, посередницька, торговельна та інші.

2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АПАРАТ, ЙОГО СТРУКТУРА І ФУНКЦІЇ

Для правильної організації бухгалтерського обліку необхідно, щоб апарат бухгалтерії мав відповідну структуру, яка передбачає групування облікових робіт за однорідними предметними ознаками. Структура бухгалтерського апарату значною мірою залежить від таких основних факторів: обсягу господарської діяльності, чисельності працівників, кількості найменувань товарно-матеріальних цінностей, числа постачальників і споживачів, кількості первинних документів, використання в бухгалтерському обліку засобів обчислювальної техніки та інші.

Найбільш поширена така структура бухгалтерії, коли в її складі виділяють групи обліку основних засобів, матеріальних цінностей, розрахунків з робітниками і службовцями, фінансово-розрахункових операцій, затрат на виробництво продукції і реалізації, зведеного обліку (схема 1).

Схема 1. СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО АПАРАТУ

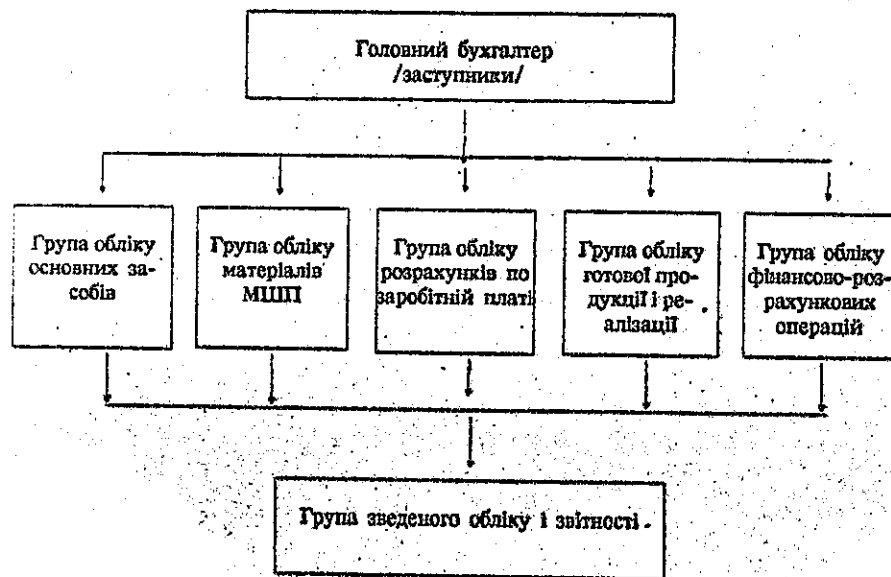
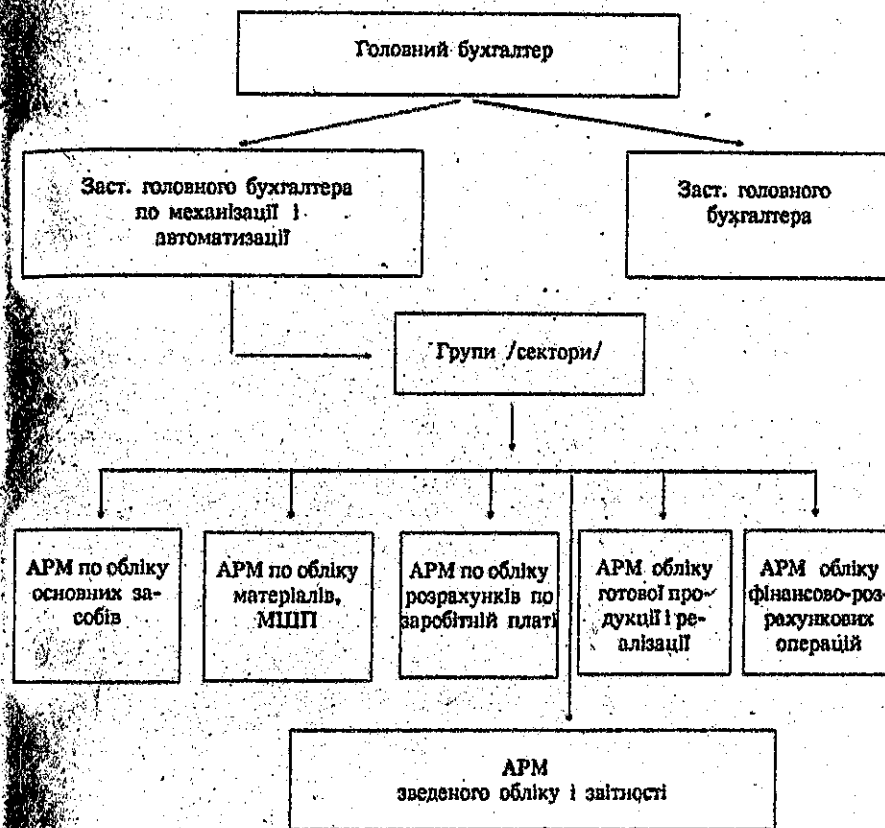


Схема 2. СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО АПАРАТУ НА ОСНОВІ АРМ



В обох випадках при функціональному розмежуванні облікових робіт кожний працівник чи група працівників бухгалтерії спеціалізується на виконанні однорідних облікових робіт. Наприклад: група обліку основних засобів здійснює облік надходження, внутрішнього переміщення і вибуття основних засобів, веде їх документальне оформлення, бере участь в проведенні інвентаризації, складає встановлену звітність, проводить нарахування амортизації.

В умовах комплексної автоматизації в бухгалтерії організують групи (сектори) на базі АРМ (автоматизоване робоче місце) (схема 2).

Структурно бухгалтерія буде виглядати таким чином:

Група матеріального обліку веде облік придбання, заготівлі і витрат товарно-матеріальних цінностей та малоцінних і швидкозношуваних предметів, провадить облік розрахунків з початальниками, контролное стан складського обліку, бере участь в інвентаризації цих цінностей;

Група обліку розрахунків провадить облік розрахунків по заробітній платі з робітниками і службовцями підприємства, з фінансовими органами по податках, утриманих із заробітної плати працівників, з органами соціального забезпечення і соціального страхування по утриманням, нараховуваних і перераховуваних коштів на соціальне страхування і пенсійний фонд, веде облік розрахунків з депонентами, а також бере участь у складанні звітності про використання фонду оплати праці (фонду споживання);

Група обліку готової продукції і реалізації - здійснює облік затрат на виробництво, складає калькуляції собівартості продукції, обліковує надходження з виробництва готової продукції, її відвантаження і реалізацію, веде розрахунки з покупцями та складає звітність про виготовлену і реалізовану продукцію;

Група обліку фінансово-розрахункових операцій - здійснює облік грошових коштів у касі підприємства, на рахунках у банку, підзвітних сум, контролное додержання фінансової і платіжної дисципліни;

Група зведеного обліку і звітності здійснює облік фондів, фінансових результатів, внутрішньогосподарських і внутрішньо-відомчих розрахунків, веде узагальнюючі облікові реєстри, складає баланси та інші форми звітності з основної діяльності підприємства.

Всі вищеперелічені функції кожного облікового працівника, відповідальність за ведення обліку, його обов'язки і права визначаються службовими характеристиками та посадовими інструкціями.

Очолоє роботу бухгалтерії головний бухгалтер, який в адміністративному відношенні підпорядкований безпосередньо керівникові підприємства, ним признається або звільняється з посади.

У своїй роботі головний бухгалтер повинен керуватись Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, що затверджене постановою Кабінету Міністрів України 3 квітня 1993 року, № 250. В розділі III. Організація бухгалтерського обліку цього Положення визначені права і обов'язки головного бухгалтера. Та обставина, що це Положення затверджено урядом, свідчить про роль і значення, яке відводиться бухгалтерському обліку в цілому і головному бухгалтеру зокрема. В сучасних умовах реформування економіки роль бухгалтерських служб стає ще більш значною, особливо в питаннях здійснення контролю за дотриманням державної дисципліни і законності, оскільки

підприємствам надане право за власною ініціативою приймати необхідні рішення, якщо вони суперечать діючому законодавству.

Згідно Положення про організацію бухгалтерського обліку головний бухгалтер:

керується цим Положенням, іншими нормативними актами, затвердженими в установленому порядку, несе відповідальність за дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку;

забезпечує контроль і відображення на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, надання оперативної інформації, складання і подання у встановлені терміни бухгалтерської звітності, з метою виявлення і мобілізації внутрішньогосподарських резервів здійснює (разом з іншими підрозділами) економічний аналіз діяльності підприємства, установи;

забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у структурних підрозділах, філіях, представництвах та інших відособлених підрозділах.

Крім обов'язків, Положенням про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні головному бухгалтеру надані і широкі права. Зокрема, головний бухгалтер підписує разом з керівником підприємства документи, що є підставою для приписання і видачі товарно-матеріальних цінностей та коштів, а також розрахункові, кредитні та фінансові зобов'язання, візує господарські договори. Вказані документи без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними і до виконання не приймаються. Право підпису може бути надано керівником підприємства уповноваженим на це особам письмовим розпорядженням. Головний бухгалтер має право приймати участь у роботі юридичних служб по оформленню матеріалів щодо відшкодування втрат від нестач і крадіжок власності підприємства.

Головному бухгалтеру забороняється приймати до виконання документи та операції, що суперечать вимогам законодавчих та інших нормативних актів, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним особам і громадянам. Про такі документи головний бухгалтер письмово повідомляє керівника (власника) підприємства і приймає їх до виконання і обліку тільки за письмовим його розпорядженням. Керівник (власник) повністю несе відповідальність за проведення цих операцій.

З головним бухгалтером погоджується прийняття (призначення), переведення та звільнення матеріально відповідальних працівників.

На підприємствах, у штабі яких відсутня посада касира, його обов'язки за письмовим розпорядженням керівника підприємства виконує інший працівник.

При звільненні головного бухгалтера проводиться передача справ призначеному головному бухгалтеру (а при відсутності такого — працівникові, призначеному наказом керівника підприємства).

Крім цього, з питань ведення бухгалтерського обліку, головний бухгалтер підприємства має право встановлювати обов'язкові для всіх підрозділів підприємства вимоги щодо порятку оформлення господарських операцій, строки оформлення та подання до бухгалтерії необхідних документів і відомостей структурними підрозділами і службами підприємства.

3. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВ

Основною організаційною ланкою народного господарства України є підприємство. Підприємство — самостійний господарюючий статутний суб'єкт, який має права юридичної особи та здійснює виробничу, науково-дослідницьку і комерційну діяльність з метою одержання відповідного прибутку (доходу).

Підприємство має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки в установах банків, печатку із своїм найменуванням, а промислове підприємство — також товарний знак.

Відповідно до форм власності в Україні можуть діяти підприємства таких видів:

— індивідуальне підприємство, засноване на особистій власності фізичної особи та виключно її праці;

— сімейне підприємство, засноване на власності та праці громадян України — членів однієї сім'ї, які проживають разом;

— приватне підприємство, засноване на власності окремого громадянина України, з правом найняття робочої сили;

— колективне підприємство, засноване на власності групового колективу підприємства, кооперативу, іншого статутного товариства, громадської організації;

— державне комунальне підприємство, засноване на власності адміністративно-територіальних одиниць;

— державне підприємство, засноване на загальнодержавній (республіканській) власності;

— спільне підприємство, засноване на базі об'єднання майна різних власників (змішана форма власності). У числі засновників спільного підприємства можуть бути юридичні особи України та інших держав.

Відповідно до обсягів господарського обороту підприємства, чисельності його працівників (незалежно від форм власності на майно) воно може виступати у будь-якій організаційно-правовій формі (кооператив, акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, орендне та інші).

Підприємства мають право на добровільних засадах об'єднувати свою виробничу, наукову, комерційну та інші види діяльності в: асоціації — договірні об'єднання, створені з метою постійної координації господарської діяльності. Асоціація не має права втручатися у виробничу і комерційну діяльність будь-кого з її учасників;

корпорації — договірні об'єднання, створені на основі поєднання виробничих, наукових та комерційних інтересів, з делегуванням окремим повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників;

консорціями — тимчасові статутні об'єднання підприємств промислового і банківського капіталу для досягнення спільної мети;

концерни — статутні об'єднання підприємств промисловості, наукових організацій, транспорту, банків, торгівлі тощо, на основі повної фінансової залежності від одного або групи підприємців;

інші об'єднання за галузевими, територіальними та іншими принципами.

Підприємства, організації, установи, створені на засадах угоди юридичними особами і громадянами шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності з метою одержання прибутку, визнаються господарськими товариствами.

До господарських товариств належать: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства. Усі товариства є юридичними особами. Вони можуть набувати майнових та особистих немайнових прав, вступати в зобов'язання, виступати в суді, арбітражному суді від свого імені.

Акціонерним визнається товариство, яке має статутний фонд, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості, і несе відповідальність по зобов'язаннях тільки майном товариства. Загальна номінальна вартість випущених акцій становить статутний фонд товариства, який не може бути меншим 1250 розмірів мінімальної заробітної плати. До акціонерних товариств належать: відкриті акціонерне товариство, акції якого можуть бути розповсюджені шляхом відкритої підписки та купівлі-продажу на біржах; закриті акціонерне товариство, акції якого розповсюджуються між засновниками і не можуть розповсюджуватися шляхом підписки і купуватися та продаватися на біржі.

Товариством з обмеженою відповідальністю визнається господарський орган, що має статутний фонд, розмір якого повинен становити не менше 625 розмірів мінімальної заробітної плати, розділений на частки, розмір яких визначається установчими документами. Учасники товариства несуть відповідальність в межах їх вкладів (з урахуванням невнесеної частини вкладу).

Товариством з додатковою відповідальністю визнається господарський орган, статутний фонд якого поділений на частки, розмір яких визначений установчими документами. Учасники такого товариства відповідають по його боргах своїми внесками до статутного фонду, а при недостатності цих сум додатково належним їм майном в однаковому для всіх учасників кратному розмірі до внеска кожного учасника.

Повним товариством визнається такий господарський орган, всі учасники якого займаються спільною підприємницькою діяльністю і несуть солідарну відповідальність за зобов'язання товариства усім своїм майном.

Командитним товариством визнається товариство, яке включає поряд з одним або більшістю учасників, які несуть відповідальність за зобов'язаннями товариства всім своїм майном, також одного або більше учасників, відповідальність яких обмежується вкладом у майно товариства (вкладників).

Якщо у командитному товаристві беруть участь два або більше учасників з повною відповідальністю, вони несуть солідарну відповідальність по боргах товариства.

Орендні підприємства утворюються за рахунок майна державних підприємств переданого в найм за договорами оренди. Орендарю і орендодавач в договорі визначають порядок і умови передачі майна, а також розмір орендної плати - винагороди за передане в оренду майно.

Незалежно від форми власності на майно та організаційної форми підприємство діє на підставі статуту. Статут затверджується власником (власниками) майна, а для державних підприємств - власником майна за участю трудового колективу.

Майно підприємства становлять основні фонди та оборотні кошти, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Джерелами формування майна є: доходи, одержані від реалізації продукції, а також від інших видів господарської діяльності; доходи від цінних паперів; кредити банків та інші залучені кошти; капітальні вкладення і дотації з бюджетів; надходження від роздержавлення і приватизації власності; придбання майна іншого підприємства; безоплатні або благодійні внески, пожертвування організацій, підприємств і громадян та інші.

Підприємство має право продавати і передавати іншим підприємствам, обмінювати, здавати в оренду, надавати безоплатно в тимчасове користування або в позику належні йому будинки, споруди, інші основні фонди та матеріальні цінності, а також списувати їх з балансу.

На всіх підприємствах основним узагальнюючим показником фінансових результатів є прибуток (дохід).

Порядок використання прибутку (доходу) визначає власник (власники) підприємства або уповноважений ними орган згідно з статутом підприємства.

Державний вплив на вибір напрямів та обсягів використання прибутку (доходу) здійснюється через податки, податкові пільги, а також економічні санкції відповідно до чинного законодавства.

Всі підприємства, незалежно від форм власності і методів господарювання, згідно діючого законодавства; повинні здійснювати оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, складати і подавати у встановленому порядку бухгалтерську і статистичну звітність.

Підприємство несе відповідальність за дотримання порядку ведення і вірогідність обліку і звітності.

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ, СКЛАДУ ТА ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Основні засоби господарських товариств (ГТ) - це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу, як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері. Строк служби їх більше одного року і вартість за однією складає не менше 500000 крб.

Не належать до основних засобів та обліковуються в ГТ як засоби в обороті в складі малоцінних та швидкозношуваних предметів засоби вартістю менше встановленого мінімуму незалежно від терміну служби за винятком сільськогосподарських машин і знарядь, будівельно механізованого інструменту, робочої та продуктивної худоби, які є основними засобами незалежно від їх вартості. Облік основних засобів ведеться згідно з Положенням про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 3.04.1993 р. № 250.

Основою побудови обліку основних засобів є їх економічна класифікація. Згідно діючої класифікації основні засоби групуються за видами, призначенням, або характером участі в процесі виробництва, галузями народного господарства, рівнем використання та за приналежністю.

За видами основні засоби, згідно з останньою класифікацією, поділяються на:

- I. Будівлі.
- II. Споруди.
- III. Передавальні пристрої.
- IV. Машини та обладнання.
- V. Інструмент, виробничий та господарський інвентар.
- VI. Рогата худоба.
- VII. Продуктивна худоба.
- VIII. Багаторічні насадження, волойми.
- IX. Інші види основних засобів.

До основних засобів належать також капітальні вкладення в багаторічні насадження, на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) і в орендовані будівлі, споруди, обладнання та інші об'єкти, що належать до основних засобів.

Капітальні вкладення в багаторічні насадження, поліпшення земель включаються до складу основних засобів порічно в сумі затрат, що належать до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

Завершені капітальні вкладення в орендовані будівлі, споруди, обладнання та інші об'єкти, що належать до основних засобів, зараховуються орендаром до власних основних засобів у сумі фактичних витрат, якщо інше не передбачено договором оренди.

Земля та надра в Україні не належать до основних фондів, так як не входять до складу власних коштів господарств, підприємств. Вони навіть не підлягають оцінці, хоча в умовах ринкової економіки ці об'єкти повинні обліковуватись в складі основних фондів.

На сьогоднішній день є лише право користуватися землею та надрами. Облік цього права здійснюється в складі нематеріальних активів. За призначенням, або характером участі в процесі виробництва основні засоби поділяються на виробничі основної діяльності, виробничі неосновної діяльності, невиробничі, або на активну та пасивну частину. За галузями народного господарства - на основні засоби промисловості, будівництва, сільськогосподарства, торгівлі, тощо. За рівнем вікорустання - на діючі і не діючі. За приналежністю основні засоби поділяються на власні і орендовані.

Класифікація основних засобів за умови подальшого розвитку ринкових відносин може і повинна істотно змінитись.

Основні засоби оцінюються за первісною, відновлювальною та залишковою вартістю.

Первісна вартість основних засобів, що відображається в обліку та звітності, складається з фактичних витрат на їх придбання, спорудження і виготовлення. Зміни первісної вартості основних засобів допускаються лише у разі добудови, дообладнання, реконструкції та часткової ліквідації відповідних об'єктів (інвентарна вартість).

Відновлювальна вартість дорівнює витратам на придбання, спорудження і виготовлення даного предмету основних засобів у сучасних умовах, за діючими цінами на момент переоцінки. За цим принципом оцінки обліковуються основні засоби, переоцінені за станом на 1 травня 1992 року (постанова Кабінету Міністрів України від 7.05.92 р. № 229 "Про проведення загальної переоцінки основних фондів, заліку взаємної заборгованості підприємства та поповнення оборотних коштів державних підприємств та організацій"). У балансах підприємств, господарських товариств, установ усі основні засоби, введені в дію до переоцінення, показувались за відновною вартістю, а ті, які передано в експлуатацію після переоцінки, за первісною вартістю.

Відновна і первісна вартість основних засобів називається також балансовою вартістю. Балансова вартість основних засобів за вираховуванням суми зносу називається залишковою вартістю.

В сучасних умовах формування ринкових засад характерною економічною ознакою є наявність інфляції. В залежності від її рівня виникає необхідність уточнювати вартість основних засобів. З цією метою Кабінет Міністрів України (КМУ) прийняв постанову 3 серпня 1993 р. № 598 "Про проведення індексації основних фондів у народному господарстві України", яка передбачає врахування рівня інфляції і в залежності від нього проводиться індексування вартості основних засобів, що введені в дію в різний період часу. На виконання цієї постанови КМУ постановою від 17 січня 1995 року № 34 "Про проведення індексації основних фондів та визначення розмірів амортизаційних відрахувань на повне їх відновлення у 1995 році" передбачена індексація основних засобів за станом на 1 січня 1995 року.

Згідно наказу Міністерства, Мінекономіки, Міністерства Фонду державного майна України від 24 січня 1995 року № 21/6/11/70 "Порядок проведення індексації балансової вартості основних фондів підприємств, організацій та установ за станом на 1 січня 1995 року (крім основних фондів по житлу)" безпосередню роботу по індексації фондів проводить спеціально створена в господарському товаристві комісія на чолі з її керівником, який несе персональну відповідальність за своєчасність її проведення, а також за повноту і правильність визначення результатів індексації.

Для врахування впливу інфляції слід лише загальну суму наявних основних засобів за первісною вартістю збільшити так, щоб початкова

оцінка разом з нарахованою була завжди у стільки разів більша, ніж початкова, у скільки разів зменшилась купівельна спроможність грошей. Для відображення результатів індексації в бухгалтерському обліку господарських товариств у відповідності до прийнятих форм обліку, у відомості обліку основних засобів (типова форма № В-1), або в журналах ордерах № 04, 12, 17 роблять такі записи: дебет рахунку 01 "Основні засоби" – кредит рахунку 14 "Переоцінка активів підприємства", субрахунок 1 "Переоцінка основних засобів". Мається на увазі сьогодні діючий в Плані рахунків рахунок 14 "Переоцінка товарно-матеріальних цінностей", який потребує певної трансформації.

Одночасно дебетується субрахунок 14/1 "Переоцінка основних засобів" і кредитується рахунок 88 "Фонди спеціального призначення", субрахунок "Індексація балансової вартості основних засобів".

На різницю між новою сумою зносу і тією, що була нарахована в балансі, у вищезгаданих облікових регістрах роблять записи по дебету субрахунку 14/1 "Переоцінка основних засобів" і кредиту рахунку 02 "Знос (амортизація) майна". І одночасно дебетують рахунок 88 "Фонди спеціального призначення", субрахунок "Індексація балансової вартості основних засобів" і кредитують субрахунок 14/1 "Переоцінка основних засобів". Індексацію, доцільно, в умовах гіперінфляції проводити не щорічно, а щоквартально.

2. АНАЛІТИЧНИЙ ТА СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Документальне оформлення та аналітичний облік руху основних засобів у господарських товариствах здійснюється майже так, як і в державних підприємствах. Бухгалтерія господарського товариства, яке має невелику кількість основних засобів, обліковує їх в інвентарній книзі типової ф. № 03-11. На великих підприємствах слід облікувати основні засоби в інвентарних картках встановленої форми (03-6 – 03-9). Як у книзі, так і в картках, облік здійснюється на основі первинних документів – актів, технічних паспортів та іншої документації. Якщо облік основних засобів ведеться в картках, то заводять спеціальну картотеку і, крім цього, інвентарні картки реєструють у спеціальних описах типової форми № 03-10, в які за спеціальними групами записують основні засоби. Тому найкраще в господарських товариствах основні засоби облікувати в інвентарній книзі, яка одночасно замінює і картки, і опис, а на великих підприємствах вести опис на місцях використання основних засобів (ф. № 03-13), що є доповненням до інвентарної книги. Надходження (купівля, будівництво та інш.) основних засобів оформляється актом

прийому – передачі (внутрішнє переміщення) основних засобів (ф. № 03-1) спеціальною комісією. Вибуття основних засобів (ліквідація, продаж, передача, нестача) оформляється спеціальними актами (акт на списання основних засобів, ф. № 03-3). Списання автомашин, причепів або напівприцепів оформляється актом на списання автотранспортних засобів (ф. № 03-4). На основі цих актів роблять спеціальні позначки в інвентарній книзі, а коли облік ведеться в картках, то картки з основних засобів, які вибули, вилучаються з картотеки. Дані інвентарної книги або інвентарні картки на основні засоби, що надійшли, вибули і були переміщені, служать вихідною інформацією для розрахунку амортизації основних засобів за місяць. Обороти надходження та вибуття кожного виду основних засобів сумують і записують до картотеки руху основних засобів (ф. № 03-12).

Картки відкривають у розрізі видів основних засобів на початок року, спочатку в них вказують наявність основних засобів за видами на перше січня. Потім на основі оборотів за кожен місяць визначають і записують наявність основних засобів на перше число наступного місяця. На основі цих карток складають оборотну відомість руху основних засобів, дані якої звіряють з даними синтетичного обліку.

Синтетичний облік основних засобів і, зокрема, їх руху здійснюється на бухгалтерському активному інвентарному рахунку 01 "Основні засоби (фонди)". Об'єкти основних засобів надходять на підприємство в результаті капітального будівництва, придбання, шляхом передання їх у власність засновниками товариства, безкоштовного передання з інших підприємств, як правило, державного сектора.

За існуючою методикою бухгалтерського обліку всі об'єкти основних засобів у їх початковій оцінці відображаються на дебеті рахунку 01 і кредиті рах. 85 "Статутний фонд".

Якщо надійшли основні засоби, які раніше були в експлуатації, то робиться два записи – спочатку на початкову вартість на дебеті рах. 01 і кредиті рах. 85, а на суму зношення на дебеті рах. 85 і кредиті рах. 02 "Знос (амортизація) майна" в журналі-ордері № 04, № 13, відомості типової форми № В-1. Але така методика придатна лише для державних підприємств. В умовах різних форм власності, розвитку ринкових відносин статутний фонд підприємства, в т.ч. і господарських товариств, є суворо фіксованою (стабільною) величиною, розмір його вказується в зареєстрованому статуті товариства. Тобто статутний фонд кредитується в момент створення товариства на величину основних засобів, що надійшли, і тільки в тому випадку, коли їх вартість є внеском одного з власників – засновників товариства у статутний фонд.

Будь-які зміни статутного фонду (додатковий випуск акцій, ануляція, зміна їх номінальної вартості і т.д.) можливі тільки після внесення відповідних даних до реєстру державної реєстрації державного органу, який раніше зареєстрував статут даного товариства.

Таким чином, у бухгалтерському обліку відображений розмір статутного фонду, що не перевищує його реєстраційної величини. І тому господарські товариства не можуть змінювати свого статутного фонду завжди, коли є рух основних засобів.

Навіть при індексації балансової вартості основних засобів малі, спільні підприємства та господарські товариства зміну вартості основних фондів в бухгалтерському обліку відображають не на рахунку 85, а рахунку 88 "Фонди спеціального призначення".

У господарських товариствах надходження основних засобів у бухгалтерському обліку слід відображати тільки на активних рахунках так: дебет рахунку 01 і кредит рахунку 33 "Капітальні вкладення".

Якщо основні засоби не потребують монтажу і їх придбання не зв'язане з капітальним будівництвом, то їх слід оприбутковувати з кредиту рахунків грошових коштів (50 "Каса" - на суми, виплачені з каси; 71 - "Розрахунки з підвітними особами" - на суми, виплачені агентами за рахунок авансів; 51 - "Розрахунковий рахунок" - на суми безготівкових платежів; 52 - "Валютний рахунок" - на суми платежів у валюті), рахунків розрахунків з одержаних, але не оплачених коштів, а також рахунку 92 "Довготермінові кредити банку". Придбання основних засобів, які раніше були в експлуатації, проводяться на дебет рахунку 01 у балансовій оцінці з кредиту рахунків грошових коштів на суму фактичних витрат і кредиту рахунку 02 на суму зношення у документах сторони, яка їх передає.

Приклад: Придбання основні засоби, оплата яких проведена агентом за рахунок авансу, вартістю 15000000 крб. Сума зношення на момент придбання 4000000 крб. Після складання акту необхідно зробити такі записи:
На суму фактичних витрат:

1. Д' рах.01	К' рах.71	11000000 крб.
На суму зношення:		
2. Д' рах.01	К' рах.02	4000000 крб.

Вибуття основних засобів незалежно від причин списується за їх балансовою оцінкою у кредиті рахунку 01 і дебеті рахунку 46. Таку методику пропонують стандарти бухгалтерського обліку, які застосовуються у більшості зарубіжних країн. Таким чином, статутний фонд залишається незмінним.

В табл. 1 змодельовані на рахунках бухгалтерського обліку різні варіанти вибуття основних засобів.

Таблиця 1

Синтетичний облік вибуття основних засобів

Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, крб.
При ліквідації основних засобів			
1. Списується початкова вартість об'єкта, що ліквідується	46	01	35000000
2. Витрати на ліквідацію	46	60,70 і т.д	1900000
3. Знос за час експлуатації	02	46	33740000
4. Оприбутковані запасні частини і металобрухт	08	46	850000
5. Дораховується зношення, яке відноситься на зменшення прибутку	05	46	1300000
При продажі основних засобів			
6. Продажна вартість об'єкту	51,76	46	30000000
7. Знос за час експлуатації	02	46	40000000
8. Списується витрати на демонтаж і транспортування	46	60,70,69,68,65, 23 і т.д.	2000000
9. Реалізований об'єкт списується з балансу за його початковою вартістю	46	01	60000000
10. Нараховано ПДВ (20%)			1667000
11. Списується фінансовий результат від продажу основних засобів	46	80	6330000
Безкоштовне передавання основних засобів			
12. В межах нарахованого зносу	02	01	30000000
13. Зверх нарахованого зносу (неакумульована вартість)	81,87	01	4000000

Слід зауважити, що при ліквідації основних засобів недоамортизована частина їх вартості, що списується на збитки, коректується на суму доходів або збитків, зв'язаних з ліквідацією. У нас це доходи на суму 250000 крб. (1300000 + 850000 - 1900000).

В умовах ринкової економіки є можливість продажу цілих виробничих підрозділів підприємства разом з обладнанням, будівлями, комунікаціями і т.д. Такий порядок відображається на рахунках бухгалтерського обліку, як в операціях 6-11 (див. Таблицю 1) тільки без операції 6. Замість цієї операції можуть виникнути інші, пов'язані з витратами на оплату посередників, комісіонерів, за оформлення документації і т.д. Тому виникає потреба мати у Плані рахунків окремі рахунок або субрахунок для обліку операцій продажу основних засобів і одержання при цьому фінансових результатів. На цьому ж рахунок можна виявляти фінансові результати, які виникли з безкоштовним передаванням об'єктів основних засобів. В умовах діяльності господарських товариств рішення адміністрації про безкоштовне передавання основних засобів не повинно впливати на власні кошти, вкладені в товариство. Таке рішення повинно відображатися на фінансових результатах, що характеризують успіх або невдачу діяльності адміністрації, або покриватись за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні товариства.

Внутрішнє переміщення основних засобів відображається записом у дебеті рах.01 і кредиту рах.01 зі зміною даних в аналітичному обліку. Облік руху основних засобів ведеться в відомості (типова ф. № В-1), журналі-ордері № 13, або журналі-ордері № 04 "Основні засоби".

3. ОБЛІК АМОТИЗАЦІЇ ТА ЗНОСУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Об'єкти основних засобів підлягають фізичному, моральному зношенню під дією сил природи, тобто під дією фізичних сил, технічних, екологічних, економічних, ергономічних факторів вони поступово втрачають свої властивості і стають непридатними для використання. Іншими словами, вони не можуть виконувати своїх функцій з технічних причин або внаслідок економічної непридатності. Фізичне зношення можна частково відновити шляхом ремонтів, модернізації, але згодом витрати на ремонт стануть невиправданими.

Моральне зношення проявляється швидше ніж фізичне. Основні засоби відстануть від сучасних аналогів з багатьох параметрів, зокрема, з конструкції, продуктивності, витрат на обслуговування та експлуатацію. Головне, вони нездатні випускати продукцію такої якості, яку може випускати сучасніша техніка. Тому незалежно від фізичного зношення

періодично виникає потреба заміни основних фондів, у першу чергу їх активної частини, більш сучасною. Знос під дією сил природи пов'язаний з впливом зовнішніх факторів, що приводять до зменшення первинної вартості основних засобів.

Грошові кошти, потрібні для простого відтворення основних засобів, тобто заміни старих новими, які можна одержати в результаті реалізації (содержаної виручки) товарів, послуг. До вартості товарів, що надходять в обіг, належить і часткова ошлата вартості діючих основних засобів. Економічний механізм поступового перенесення вартості основних фондів на готовий продукт і нарощування певного грошового фонду для заміни зношених основних фондів називається амортизацією.

Облік-амортизаційних відрахувань господарських товариств, особливо то тих, які ведуть спільну діяльність із зарубіжними фірмами, повинен відповідати стандарту № 4 Комітету міжнародних бухгалтерських стандартів. Стандарт передбачає: амортизаційні відрахування вартості активів, що амортизують, повинні здійснюватися кожного звітного періоду протягом строку корисного функціонування активів на систематичній базі, в господарських товариствах - помісяця.

Вибраний метод нарачування амортизації повинен використовуватись постійно від періоду до періоду, якщо обставини не змусять його замінити. При зміні методу нарачування амортизації необхідно у звітний період вказати її причини.

При оцінці терміну корисного використання активів, що амортизують, необхідно врахувати можливе моральне зношення, старіння, юридичні та інші обмеження використання активів.

Термін корисності та придатності основних видів активів, що амортизують, повинен періодично переглядатися, а норми амортизації мають коректуватися для поточного та майбутнього періодів, якщо очікувані результати значно відрізняються від попередніх оцінок.

Для кожного основного класу (виду) активів, що амортизують, необхідно вказати:

- а) методи амортизації;
- б) строки корисного функціонування або норми амортизації, що застосовуються;
- в) сукупні амортизаційні відрахування за даний період;
- г) сумарну величину активів, що амортизують, і відповідні акумульовані амортизаційні відрахування.

Амортизаційні відрахування є резервом витрат на списання основних засобів, які нараховуються в господарських товариствах щомісячно в порядку, передбаченому установчими документами.

1	2	3	4
більше 2 т з ресурсом до капітального ремонту: до 200 тис. км	50402	-	0,37
більше 200 до 250 тис. км	50403	-	0,3
більше 250 до 350 тис. км	50404	-	0,2
більше 350 до 400 тис. км	50405	-	0,17
Легкові автомобілі			
Автомобілі особливо малого класу /з робочим об'ємом двигуна до 1,2 л/	50415	18,2	-
Автомобілі малого класу /з робочим об'ємом двигуна більше 1,2 до 1,8 л/;	50416	14,3*	-
загального призначення таксі	50417	-	0,5**
Автомобілі середнього класу /з робочим об'ємом двигуна більше 1,8 до 3,5 л/;	50418	11,1	-
загального призначення таксі	50419	-	0,22
Автобуси			
Автобуси особливо малого класу /довжиною до 5 м/;	50420	14,3	-
загального призначення маршрутні таксі	50421	-	0,22
Автобуси малого класу /довжиною до 7,5 м/;	50422	-	0,22
транспорту загального користування відомчого транспорту	50423	10,0	-

* Для машин швидкої невідкладної медичної допомоги на шасі автомобіль "РАФ" і "УАЗ" використовується коефіцієнт 1,6.
 **Для автомобіля "Москвич-2140, 2141" випуску 1990 р. використовується коефіцієнт 1,3; для автомобіля, які використовуються в якості навчальних при підготовці водіїв, використовується коефіцієнт 1,8.

Нарахування амортизації починається з першого числа місяця, наступного після введення в експлуатацію основних засобів на виробництві і продовжується щомісячно в розмірі 1/12 від норми до 1-го числа місяця після їх вибуття. Існує ряд особливостей у визначенні амортизації транспортних засобів. Тут вона встановлюється в процентах від балансової вартості на 1000 км пробігу. Норми амортизації машин та обладнання можна коректувати на основі з встановленого змінного режиму їх експлуатації.

Коли під руками немає норм амортизаційних відрахувань по основних фондах, немає де їх взяти, то найкращий вихід такий: термін служби основних фондів беруть за 10 років. Потім 10 років множать на 12 місяців. Після цього суму основних засобів ділять на 120 місяців і виходить щомісячна норма амортизаційних відрахувань.

- Наприклад:
1. Точильний верстат - вартість 120000000 крб.
 2. 10 років x 12 місяців = 120 місяців.
 3. 120000000 : 120 місяців = 1000000 крб.
- Щомісячна норма відрахувань = 1000000 крб.
- Але слід нагадати всім, що є документ, де чітко вказані норми амортизаційних відрахувань. Він називається так: "Про єдині норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення в народному господарстві СРСР", 1990 р. Цей документ дійсний, бо іншого нема.
- Враховуючи те, що в ньому дуже багато норм, які всі практично неможливо надрукувати, пропонуємо кілька вибіркових моментів (Табл.2).
- Зауважимо, що в графі "Норма амортизаційних відрахувань" цифра річна, якщо поділити на 12, буде місячна.

Таблиця 2

Вибіркові дані про норми амортизації по транспорту

Групи і види основних фондів	/ У процентах до балансової вартості /	
	Шифр	Норма амортизаційних відрахувань в процент. від вартості машини на 1000 км пробігу
1	2	3
до 0,5 т	50400	20,0
більше 0,5 до 2 т	50401	14,3
Автомобілі вантажодійомністю:		

Таблиця 3

Вибіркові дані про норми амортизації по інших видах основних засобів

Групи і види основних фондів	Шифр	Норма амортизації відрахув.
Меблі /крім меблів у гарнітурах/	70003	10,0
Меблі в гарнітурах, килими, дзеркала	70004	6,7
Килимові доріжки	70006	25,0
Картини в рамках	70007	2,0
Машини і комплекси електронної цифрової обчислювальної з програмним управлінням загального призначення, спеціалізовані і керуючі на базі всіх типів процесорів	48000	12,5
Аналогові і клавійні електронні обчислювальні машини	48001	10,0
Периферійні і клавійні електромеханічні обчислювальні машини	48002	7,1
Пристрої периферійні обчислювальних комплексів і електронних машин	48003	11,1
Мікро-ЕОМ і процесори уніфіковані ЕОМ	48005	12,5
"ДВК" /персональні комп'ютери ВК0010 "Агат" /	48006	11,1
Пристрої програмного управління командно-апаратури для різних видів обладнання і ліній	48007	10,0

У нашій практиці застосовувався лише один метод обчислення амортизації, коли протягом усього строку служби амортизація обчислюється в однаковій сумі, згідно з встановленою в процентах нормою амортизації від балансової вартості певного виду основних засобів. Даний метод розрахунку одержав назву постійної амортизації. Згідно з Статуттом № 4 в умовах господарських товариств є можливість вибору різних методів прискореної амортизації активної частини основних засобів. Різкові відносини диктують частішу зміну основних засобів, оскільки основними тут є якість продукції і відповідно моральне, а не фізичне зношення є визначальним, про що сказано вище.

Незалежно від норми величина амортизації може зростати або зменшуватися в різні періоди внаслідок використання відмінних від постійної методів розрахунку. Ті з них, використання яких сприяє шоріччю

зростанню амортизаційних відрахувань, називають прогресивними, а зниженню амортизації – регресивними.

Регресивні методи дозволяють швидше списати витрати на придбання основних засобів на витрати, що є резонним в умовах інфляції, оскільки, зменшення податків (за рахунок скорочення прибутків на величину більшу, ніж середня амортизація) досягаються в період з більшою купівельною спроможністю грошової одиниці, ніж їх рівновелике зменшення.

Нарахування амортизації здійснюється на місцях експлуатації та видах основних засобів з метою віднесення їх на відповідну групу витрат. Амортизація основних засобів, зданих в оренду, належить до збитків. У результаті величина зношення (амортизації) основних засобів визначається з суми амортизаційних відрахувань, при цьому кредитується рахунок 02 "Знос (амортизація) майна" і дебетуються рахунки витрат на виробництво 20, 23, 24, 25, 26, 29, 44. За орендованими основними засобами дебетують рахунок 80.

4. ОБЛІК РЕМОНТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

До обліку ремонту основних засобів належить облік ремонтного фонду, облік витрат на ремонт.

Як у державних підприємствах, так і в господарських товариствах, відрахування до ремонтного фонду здійснюються за встановленими нормативами на основі кошторисної вартості ремонтів на об'єктах основних засобів. При цьому використовують рах. 89 "Резерв майбутніх витрат та платежів", де на одному із субрахунків облікують відрахування до ремонтного фонду. При цьому роблять записи на дебеті рахунків 20, 23, 24, 25, 26, 29 і кредиті рахунку 89.

При незначній кількості ремонтів і їх рівномірності господарські товариства можуть і не створювати ремонтного фонду.

Витрати на ремонт можна попередньо узаконити на активному рахунку 03 "Ремонт основних засобів", який має два субрахунки: 1) Капітальний ремонт; 2) Поточний ремонт. На тих підприємствах, де ремонтний фонд не створюється, використання рахунку 03 не обов'язкове.

На практиці ремонтні роботи організовуються і проводяться підприємствами та господарськими способами. В першому випадку – за договором підряду з сторонньою організацією, а в другому – власними силами.

При підрядному способі витрати на ремонт обліковують на дебеті рахунків 03/1,03/2 або 24, 25, 26 і кредиті рахунку 60 "Розрахунки з

постачальниками і підрядчиками". При оплаті рахунків підрядних організацій дебетують рахунок 60 і кредитують 51.

На тих підприємствах, де створений ремонтний фонд, обов'язково роблять ще запис на дебеті 89 і кредиту рахунку 03 у розрізі субрахунків.

При господарському способі виконання ремонтних робіт господарське товариство здійснює їх через ремонтне виробництво у розрізі замовлень. Ремонтне виробництво виділене в допоміжне, і тому витрати обліковуються на рахунку 23. Після акумуляції витрат на цьому рахунку вони списуються на рахунки 03/1, 03/2, 24, 25, 26. Рахунки 03/1, 03/2 відкривають тільки тоді, коли створюється ремонтний фонд, тому при господарському способі, як і при підрядному, робиться кінцевий запис на дебеті рахунку 89 і кредиту 03.

5. ОБЛІК ЛІЗІНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ

В сучасній зарубіжній практиці, а також і даний час в Україні застосовують дві форми орендних відносин (лізінгу): оперативна (майнова) оренда та фінансова оренда.

Оперативна оренда – це передача основних засобів (окремого індивідуального визначеного майна) в користування на певний термін, або без його зазначення. За користування майном орендар сплачує орендодавцю орендну плату згідно договору і зобов'язаний повернути майно, що орендує по закінченні терміну договору, або продовжит орендний договір на новий термін. Умови договору можуть передбачати дострокове припинення орендних відносин, їх пільгове поновлення та інші умови і особливості. Передача в оренду окремого індивідуально визначеного майна оформляється приймально-передавальним актом (ф. 03-1).

Орендодавець здане в оренду майно продовжує враховувати на своєму балансі в складі основних засобів з відповідною поміткою в інвентарній карточці чи книзі.

Орендар взяте в оренду майно враховує на позабалансовому рахунку 001 "Орендовані основні засоби", аналітичний облік яких ведеться по орендодавцях і по кожному об'єкту основних засобів. Орендодавець, якщо він відноситься до державного підприємства, суму нарахованої амортизації по кожному окремому виду майна, зданого в оренду, відображає по дебету рахунку 80 "Прибутки і збитки" і кредиту рахунку 86 "Амортизаційний фонд", а коли орендодавець приватна структура, то кредитується рахунок 02 "Знос (амортизація) майна". Орендар амортизаційних відрахувань не проводить. Орендна плата визначається договором оренди виходячи з вартості орендованого майна.

До орендної плати не відносять вартість наданих послуг орендодавцем згідно договору оренди, а також витрати по утриманню орендного майна та відрахування на його викуп. Орендодавець суми, нараховані відповідно до договору на оренду орендної плати, щомісячно відображає в дебеті рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами" і кредиті рахунку 80 "Прибутки і збитки". Доходи і витрати по операціях, пов'язаних із здачею окремого майна в оренду, орендодавці показують у складі доходів і витрат від позареалізаційних операцій.

Орендну плату орендар відображає відповідними записами:

– за оренду окремого майна, що використовується на потреби виробництва та обігу, в межах амортизаційних відрахувань, в дебет рахунків витрат виробництва і обігу і на решту суму, в дебет рахунку 81 "Використання прибутку";

– за оренду окремого майна, використання якого не пов'язане з виробництвом продукції, в дебет інших рахунків відповідно до використання.

В обох випадках кредитується рахунок 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами", що відображає кредиторську заборгованість орендаря перед орендодавцем.

Фінансова оренда передбачає передачу майна орендару в певне володіння з наступним викупом по залишковій вартості, або передачі йому права власності навіть без викупу.

Вказану в передавальному балансі залишкову вартість майна (основних та оборотних засобів, коштів в розрахунках і т.д.) переданого орендару, орендодавець відображає по дебету рахунку 11 "Майно в оренді" і кредиту рах. 99 "Заборгованість за майно в оренді".

Вартість основних засобів, взятих в оренду, підприємство, господарське товариство та інший орендар зараховує за вартістю оцінки по дебету рах. 01 субрахунок 2. "Орендовані основні засоби" та кредиту рахунку 02 субрахунок 2 "Знос (амортизація) орендованих основних засобів" – в сумі їх спрацювання, і кредиту рахунку 88 субрахунок "Фонд в орендованих основних засобах" у розмірі залишкової вартості.

Орендар щомісячно нараховує орендну плату. Облік орендної плати в орендаря та орендаря аналогічні, як і при звичайній (майновій) оренді.

Після одержання від органу приватизації письмового повідомлення про викуп орендного підприємства на підставі акту реєстрації орендодавець вартість майна, яке було в оренді, списує з рахунку 11 "Майно в оренді" в кореспонденції з дебетом рахунку 99 "Заборгованість за майно в оренді". Всі записи при фінансовій оренді основних засобів робляться на основі наказу Міністерства фінансів України від 29.12.93. р. № 109.

6. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Нематеріальні активи — це право користуватися винаходами, "Ноу-хау" (технічний досвід і секрети виробництва), авторські права, промислові зразки, товарні знаки, право користуватися земельними ділянками та іншими природними ресурсами, програмне забезпечення, комп'ютерів, організаційні витрати, умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної діяльності.

Нематеріальні активи оцінюються за узгодженою всіма учасниками товариства ціною, до якої повинна належати сума всіх витрат на придбання разом з витратами на доведення об'єкта до стану готовності до використання.

Нематеріальні активи обліковуються на рахунок 04 "Нематеріальні активи" в оборотній відомості або журналі-ордері № 13, або в журналі-ордері № 04 "Основні засоби". До синтетичного рахунку 04 у розрізі видів активів ведеться аналітичний облік.

Основними характеристиками рисами нематеріальних активів є відсутність фізичної (матеріально-речової) структури; використання протягом тривалого часу; здатність приносити користь підприємству; високій ступінь невизначеності відносно розміру одержаного прибутку.

Для обліку амортизації нематеріальних активів використовують рахунок 02 "Знос (амортизація) майна", субрахунок 3 "Амортизація нематеріальних активів". В кредиті цього рахунку відображається нарахована сума амортизації, а в дебеті — списання при вибутті або продажі.

Підставою для оприбуткування нематеріальних активів є документи, що підтверджують ці активи (їх характеристика і наявність). Придбання нематеріальних активів відображається такими записами: дебет рахунку 04 "Нематеріальні активи" і кредит рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами".

При викупі права на користування землею та надрами дебетують рахунок 04 "Нематеріальні активи" і кредитують рахунок 75 "Розрахунки з замовниками".

Нарахування зносу (амортизації) нематеріальних активів відображається в дебеті рахунків витрат виробничої чи комерційної діяльності (20, 26, 44, тощо) та кредиту рахунку 02 субрахунок 3 "Амортизація нематеріальних активів".

При вибутті нематеріальних активів їх вартість списується з рахунку 04 "Нематеріальні активи" в дебет рахунку 02/3. Якщо на момент вибуття амортизація не нарахована повністю, то недораховану частину списують за рахунок прибутку, роблячи запис по дебету рахунку 80 "Прибутки"

та збитки" і кредитують рахунок 02 субрахунок 3 "Амортизація нематеріальних активів".

Продаж (реалізація) нематеріальних активів відображається на дебеті рахунку 46 "Реалізація" на залишкову вартість нематеріальних активів; 02/3 — на суму нарахованої амортизації; і по кредиту рахунку 04 "Нематеріальні активи" (на суму початкової вартості об'єкту).

7. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Інвентаризація основних засобів проводиться в господарських товариствах у відповідності до Основних положень про інвентаризацію.

Для цього в господарських товариствах, згідно наказу, рішення зборів, а також зазначених в статуті термінів, створюється комісія. Інвентаризація основних засобів повинна проводитись не рідше одного разу в рік, а в умовах інфляції цей процес повторюється частіше. Наявність об'єктів відображається в інвентаризаційній описі основних засобів (ф. № інв-1). Передусім інвентаризації перевірка наявності і стану інвентарних карточок (інвентарних книг); наявності технічних паспортів, або іншої технічної документації; наявність документів, що підтверджує стан і рух основних засобів. При відсутності документів необхідно забезпечити їх відновлення, а при виявленні розходжень і неточностей в технічній документації, або бухгалтерському обліку — внесена відповідних поправок та змін.

Виявлені лишки основних засобів відображаються в господарських товариствах записом по дебету рахунку 01 "Основні засоби" на повну вартість і кредиту рахунків 88 "Фонди спеціального призначення", субрахунок "Раніше не оприбутковані основні засоби" (за залишковою вартістю), 02 "Знос (амортизація) майна" (на суму зношення).

Нестача основних засобів відображається таким записом: на початкову вартість дебетують рахунок 84 "Нестачі та втрати від псування цінностей" та кредитують рахунок 01 "Основні засоби", на суму зношення дебетують рахунок 02 "Знос (амортизація) основних засобів" і кредитують рахунок 84 "Нестачі та втрати від псування цінностей". Різницю списують за рішенням загальних зборів працівників товариства за рахунок прибутку, або відносять на матеріально-відповідальних осіб. При цьому відповідно дебетують рахунки 80 "Прибутки та збитки", 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальних збитків" та кредитують рахунок 84 "Нестачі та втрати від псування цінностей".

РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА МАТЕРІАЛЬНИХ ОБОРОТНИХ ЗАСОБІВ

Сукупність матеріальних ресурсів, що забезпечує виробничо-господарську діяльність господарств та підприємств і споживається в кожному виробничому циклі або обслуговує виробництво протягом мінімум року, називається оборотними засобами. Класифікація матеріальних оборотних засобів стає більш зрозумілою, якщо її розглядати з позиції рахунків бухгалтерського обліку, призначених для обліку цих об'єктів.

У плані рахунків виділені для цих об'єктів рахунки, сформовані у три групи: виробничі запаси; витрати на виробництво; готова продукція, товари і реалізація.

Виробничі запаси обліковуються на рахунках:

05 "Матеріали" (сировина, основні та допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектні вироби);

06 "Паливо" (тверде паливо, нафтопродукти, інші види палива);

07 "Будівельні матеріали і обладнання для встановлення" (матеріали, конструкції і деталі, обладнання до встановлення, вітчизняне та імпордне);

08 "Запасні частини" (запасні частини, вузли та агрегати для ремонту та обмінного фонду);

09 "Гварини на вирощуванні та відгодівлі" (тварини на відгодівлі, молодня тварин, бджолосім'я, птиця та звірі, худоба, вирахована з основного стада та закуплена у населення для реалізації);

10 "Насіння та корми" (насіння та посадковий матеріал, корми і фуражі);

12 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" (невеликі засоби праці, інструмент, інвентар, спецодяг, спецвуття і т.д.).

Витрати на виробництво обліковуються на рахунках:

21 "Напівфабрикати власного виробництва" (рух та залишки напівфабрикатів власного виготовлення);

20 "Основне виробництво";

23 "Допоміжне виробництво";

29 "Обслуговуючі виробництва та господарства" (на цих рахунках обліковуються виробничі витрати, а залишок (сальдо) цих рахунків відображає незавершене виробництво).

30

Готова продукція, товари:

40 "Готова продукція" (вироби та товари, які виготовлені на підприємстві і надійшли на склад для дальшого постачання споживачам);

41 "Товари" (товари в оптовій та роздрібній торгівлі, на консигнаційних складах та в комісійних крамницях).

Матеріальні оборотні активи (засоби) обліковуються на складах, робочих місцях, у переробці на інших підприємствах, у дорозі, на консигнаційних складах, у комісійній торгівлі, тобто у різних формах та місцях зберігання (знаходження). У балансі вони відображаються як поточні активи в розділі другому "Запаси і витрати".

Бухгалтерський облік матеріальних оборотних активів, крім того, що він здійснюється на синтетичних інвентарних та калькуляційних рахунках, ведеться і на аналітичних рахунках за видами матеріальних цінностей, місцями їх зберігання та матеріально-відповідальними особами.

Надходження, відпуск, залишки з кожного виду матеріальних цінностей відображаються в аналітичному обліку в натуральному вираженні.

Оцінка оборотних матеріальних цінностей в господарських товариствах здійснюється за купівельними цінами; за фактичною собівартістю, яка визначається як середньозважена; за фактичними цінами з визначенням відхилень останніх від фактичної собівартості; за ринковими цінами на день складання балансу.

Найбільш поширена сьогодні оцінка матеріальних цінностей за фактичною собівартістю.

Заготовельна собівартість товарно-матеріальних цінностей, що надходять на підприємство, складається з їх фактурної вартості (оплаченої постачальником при закупці) і транспортно-заготовельних витрат, до яких належать витрати на транспортування, комісійні, на відрядження, в межах норм природних витрат, витрати на страхування вантажів та транспортних засобів та інші, зв'язані з заготовлею та придбанням матеріальних цінностей.

Транспортно-заготовельні витрати (ТЗВ) змінюються залежно від партії вантажів, зміни географії постачальників, виду транспорту, що застосовується для перевезення, способу навантаження та інших факторів. Тому на практиці фактична собівартість певного конкретного виду оборотних матеріальних цінностей визначається як середньозважена величина на основі всіх партій надходження даного виду та фактичних умов постачання за звітний період.

При оцінці матеріальних цінностей за купівельними цінами необхідно визначитися з терміном "купівельні ціни". Купівельні — це

1	2	3	4
Процент відхилення	x	x	$\frac{4927}{107100} \times 100\% /$ = + 4,6 %
Витрачено за місяць	70000	73220	$\frac{70000 \pm 4,6\%}{100\%}$ = + 3220
Залишок на кінець місяця	37100	38807	+ 1707

Є кілька варіантів визначення облікових цін. Найбільш поширені два. Облікові ціни визначаються на рівні прейскурантних або договірних цін. Відхилення в цьому випадку — це величина транспортно-заготівельних витрат за даний період. Другий варіант передбачає встановлення облікових цін на рівні прейскурантних чи договірних цін та планової суми транспортно-заготівельних витрат або як середньозважені величини фактичної заготівельної собівартості, розрахованої за певний попередній період. Відхилення означають економію або перевитрати фактичної собівартості від планової (облікової).

Облікові ціни як технічний прийом бухгалтерського обліку не тільки дозволяють здійснювати поточний облік матеріальних оборотних засобів, але й вимагають ефективності операцій постачання.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають значну свободу вибору методики оцінки матеріальних оборотних засобів. Так, стандарт № 2, вироблений Комітетом міжнародних бухгалтерських стандартів, рекомендує такі методи оцінки матеріально-виробничих запасів:

- а) перша партія — до надходження, перша — до відпуску (ФІФО);
- б) середньозважена вартість;
- в) остання партія до надходження, перша до відпуску (ЛІФО);
- г) метод базових запасів;
- д) метод специфічної ідентифікації;
- е) наступна партія — до надходження, перша — до відпуску (НІФО);
- ж) ціна останнього запуску.

Перші п'ять методів оцінки використовуються для витрат у той чи інший час. Метод НІФО і ціни останнього запуску — для витрат, не в повному розмірі, які, відповідно, не ґрунтуються на початковій вартості.

прейскурантні або договірні ціни, а також "фактурні ціни", тобто вартість матеріальних цінностей на підставі даних рахунку-фактури постачальника.

Фактурні ціни визначаються за прейскурантом або договором, у т.ч. з різними націнками, знижками, додатковими витратами і транспортними послугами.

Підприємства, які застосовують оцінку матеріальних оборотних коштів за купівельними цінами, відображають їх на відповідних рахунках бухгалтерського обліку за фактурними цінами, а всі інші додаєткові транспортно-заготівельні витрати належать до накладних витрат, того періоду, в якому вони виникли.

Облікові ціни застосовують як спрощений засіб в умовах використання для оцінки матеріальних оборотних засобів фактичної собівартості.

Суть цього методу оцінки полягає в тому, що для кожного виду матеріальних оборотних засобів, зареєстрованих у номенклатурній книзі, розробляється облікова ціна, яка протягом певного періоду застосовується для поточної оцінки руху матеріальних цінностей.

Фактична заготівельна собівартість визначається в кінці місяця шляхом регулювання оцінки матеріальних цінностей за обліковими цінами на величину відхилення фактичної собівартості від облікових цін. Відхилення визначаються для груп матеріальних цінностей у процентах до їх вартості за обліковими цінами. Процент відхилень використовується для визначення фактичної собівартості витрачених матеріальних цінностей (див. табл. 4).

Таблиця 4

Розрахунок відхилень за обліковими цінами для групи деревини

Показники	Вартість за обліковими цінами /крб./	За фактичною заготівельною собівартістю /крб./	Відхилення крб.
	2	3	4
Залишок на початок місяця	30600	32000	+ 1400
Надійшло за місяць	76500	80027	+ 3527
Залишок з надходженням	107100	112027	+ 4927

1	2	3	4
Находження разом з залишком Витрати за методом ФІФО	82	x	745
Витрати за методом ЛІФО	60	x	569
Залишок на кінець місяця за методом ФІФО	60	x	525
за методом ЛІФО	22	8	176
за методом ЛІФО	22	10	220

Розрахунок за методом ФІФО:

$$(12 + 25) \cdot 10 + 15 \cdot 9 + (60 - 12 - 25 - 15) \cdot 8 = 569$$

Розрахунок за методом ЛІФО:

$$(30 \cdot 8) + (15 \cdot 9) + (60 - 30 - 15) \cdot 10 = 525$$

Залишки на кінець місяця розраховують балансовим методом. За методом ЛІФО можуть бути переоцінені товарно-матеріальні цінності, за якими не було надходжень за новими цінами. Суму дооцінки направляють на поповнення оборотних коштів. При цьому здійснюють такі записи: по дебету рахунків виробничих запасів і кредиту рахунку 14 субрахунок 2 "Переоцінка товарно-матеріальних цінностей", з якого їх списують у кореспонденції з кредитом рахунку 88 "Фонди спеціального призначення".

2. ОБЛІК ПРИДБАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ ТА РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ

Процес постачання є цілим виробничим циклом, який пов'язаний із придбанням для потреб виробництва сировини, матеріалів, напівфабрикатів і т.д., до нього належить ряд окремих первинних елементів, які називаються господарськими операціями.

Господарські операції процесу постачання поділяються на дві групи: а) операції, пов'язані з транспортуванням і надходженням на підприємство матеріальних ресурсів; б) операції, пов'язані з оформленням за-

Так, метод ФІФО передбачає оцінку матеріальних цінностей за цінами придбання (заготовельній собівартості), якщо вона нижча ціни продажу. Різниця відображає можливий прибуток. Ціна придбання визначається як середня зважена величина з усієї партії закуплених матеріальних цінностей або за вартістю першої придбаної одиниці. Так зване правило: "Перший приймає, перший пішов". ФІФО – це метод оцінки за початковою вартістю.

Метод ЛІФО – матеріальні цінності оцінюються за ціною реалізації, якщо вона менша від ціни придбання (заготовельної собівартості). Різниця відображається як приховані збитки. Тут існує правило: "Останній прийшов, перший пішов".

В умовах інфляції облік матеріальних цінностей має здійснюватися на основі:

1. Застосування оцінки найбільш економічно обґрунтованої для даного періоду.

2. Ціомісячної переоцінки відповідно до діючих цін постачальників. Щодо першого слід зауважити, що різноманітність видів і варіантів цін, на яких може ґрунтуватися вартісна оцінка, зумовлює необхідність вибору їх згідно з поставленими завданнями. Результати оцінки, отримані за методами, рекомендованими міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в умовах змінної у часі тенденції та динаміки цін, значно відрізняються. Значимим, що принцип ФІФО актуалізує грошову оцінку, одночасно дезактивізує цінний механізм, а принцип ЛІФО навпаки.

Тому в умовах різкої інфляції застосування принципу ЛІФО більш виправдане.

Особливої уваги потребує оцінка матеріальних витрат за цінами відтворення і репродукції, що складають основу поточної оцінки (див. таблицю 5).

Таблиця 5

Порівняльний розрахунок витрат за методами ФІФО та ЛІФО

Зміст операції	Кількість	Ціна	Сума
1	2	3	4
Залишок на 1-ше число	12	10	120
Находження перша партія	25	10	250
друга партія	15	9	135
третя партія	30	8	240

боргованості і оплати постачальникам за одержані від них матеріальні цінності.

Підприємство-постачальник відвантажує матеріальні цінності на основі договору або замовлення. Вид транспорту, порядок доставки, відповідальність за доставку та форма розрахунків обумовлені договором.

Покупець зобов'язаний проконтролювати доставку вантажу, організувати його прийом, розвантаження і збереження на складах чи в інших місцях.

Відповідальність за доставку вантажу його збереження в дорозі лягає на адміністрацію, яка займається перевезеннями.

Постачальник може взяти на себе зобов'язання доставити вантаж до місця його приймання покупцем (на склад) і навіть забезпечити його розвантаження за відповідну плату. В такому випадку постачальник повністю відповідає за збереження вантажу. Покупець може одержати вантаж самовивозом, коли представник покупця одержує вантаж на складі постачальника за дорученням і вивозить його своїм транспортом.

Відповідальність постачальника і транспортної організації за вантаж закінчується з моменту підписання покупцем документів на його одержання. Придбання матеріальних цінностей завершується після їх надходження і оприбуткування на складі господарського товариства. На складі не можуть зберігатися будь-які матеріальні цінності, не оприбутковані на прихід у складському обліку. Підприємства-постачальники на відвантажену продукцію виписують рахунки-фактури і пересилають поштою покупцеві. Оперативний облік виконання договорів та замовлень у господарських товариствах здійснює особа, яка займається заготівлею, або відділ матеріально-технічного постачання. Для цього ведеться журнал надходження вантажів, який незалежно від форми закупки (договір, замовлення, закуп через біржу, аукціон) служить основою для контролю за постачанням матеріальних цінностей і розрахунків з постачальниками. Після відповідної контрольної перевірки рахунки-фактури реєструють у журналі і акцептують. Після реєстрації рахунок-фактура передається в бухгалтерію, а квитанція і товарно-транспортна накладна — експедиторіві або особі, яка займається одержанням вантажів.

У бухгалтерії для обліку розрахунків з постачальниками відкривають помісяця спеціальний реєстр (журнал-ордер № 6) або відомість форми № В-7. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками у цих реєстрах ведеться на рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". Надходження матеріальних цінностей відображається в

бухгалтерському обліку на дебеті рахунків 05, 06, 07, 08, 12, 41 і кредиті рахунку 60. На суму податку на додану вартість роблять запис по дебету рахунку 68 і кредиту 60.

Оплата рахунків відображається на дебеті рахунку 60 і кредиті рахунків грошових коштів 51, 52, 55 або короткотермінових кредитів банку 90.

Коли при перевезенні вантажів порушуються правила перевезення, відсутні пломби, не відповідає вантаж за кількістю і якістю і т.д., то до відповідального за перевезення (постачальника, транспортної організації, представника покупця) пред'являють претензію. Для транспортної організації претензії оформляється комерційним актом, для постачальника і представника покупця — актом про нестачу.

На суму нестач в журналі-ордері № 6, або відомості форми № В-7 робиться запис на дебеті рахунку 63 "Розрахунки за претензіями" і кредиті рахунку 60.

Вантажі, які прибувають без супровідних документів і рахунків-фактур, називають "невідфактурованими поставками". Вони оприбутковуються на склад за продажними цінами аналогічних попередньо поставлених цінностей. І в синтетичному обліку відображаються тими ж проводками, що й усі інші матеріальні цінності. При надходженні документів в облікових реєстрах роблять відповідні виправлення, використовуючи способи "червоного сторно" і коректурний.

Умови поставки можуть скластися так, що за куллені матеріальні ресурси заплачено, а вони самі не надійшли до місця призначення, хоч і передані транспортній організації вантажовідправником. Такі акти називають "Матеріальні цінності в дорозі" і обов'язково обліковуються окремо для кожного виду матеріалів і в платіжному документі окремо. Виникає дебіторська заборгованість на рах. 60, яка вимагає постійного контролю з боку покупця.

При виявленні оплачених безтоварних рахунків-фактур оплачені суми слід знімати з статті "Матеріальні цінності в дорозі" і відносити на дебет рахунку 63 з кредиту рахунку 60. Термін позовної давності з таких явно не чесних операцій становить один рік і дає додаткову можливість повернути грошові кошти, одержані недобросовісним постачальником обманним шляхом, і одержати з нього проценти за використання чужих грошей.

Певна частина сировинних та інших матеріальних ресурсів господарських товариств може бути передана в переробку з наступним поверненням іншим підприємствам. Це операція в рамках тісних кооперованих зв'язків між господарськими товариствами. При цьому матеріали після переробки можуть підлягати оплаті або перероблятися без

оплати. Облік матеріалів, які передаються в переробку, ведеться на рахунку 05 "Матеріали", субрахунок 7 "Матеріали, передані в переробку на сторону". Вартість цих матеріалів після переробки входить до собівартості одержаних з них виробів.

Виконання договорів та замовлень вчасно у відповідних обсягах і комплектності поставок є важливою умовою нормальної господарської діяльності. Тому з метою підвищення контрольної функції обліку за виконанням договорів господарські товариства можуть організувати аналітичний облік не тільки за видами матеріальних цінностей, але й за договорами і замовленнями. Для цього доцільно використати рахунок 15 "Заготівля та придбання матеріальних цінностей". Так забезпечується інформація про виконання договорів поставки і можна виявити відхилення фактичної заготівельної собівартості від облікових цін, що застосовуються на підприємстві.

На матеріальні ресурси, які надходять, у журналі-ордері № 6, або відомості форми № В-7 роблять запис на дебеті рахунку 15 і кредиті рахунку 60 (з фактурної купівельної вартості), а потім відповідно на дебеті рахунків 05, 06, 07, 08, 12, 41 і кредиті рахунку 15 (з облікових цін).

У господарських товариствах надходження матеріальних ресурсів здійснюється через підзвітних осіб, які закупають їх на біржах та аукціонах або на інших підприємствах, гуртових базах, комісійних магазинах і т.п.

Облік ведеться в журналі-ордері № 7, або відомості форми № В-5 на рахунку 71 "Розрахунки з підзвітними особами". При видачі грошей під звіт складається бухгалтерська проводка на дебеті рахунку 71 і кредиті 50. При закупі матеріальних ресурсів дебетують рахунки 05, 06, 07, 08, 12, 41 і кредитують рахунок 71 (на облікову вартість придбаних матеріалів), а також дебетують рахунок 68 і кредитують рахунок 71 (на вартість, що підлягає оплаті в бюджет за діючими системами оподаткування).

Незначне надходження матеріальних ресурсів може бути у вигляді відходів виробництва, лому, запасних частин від ліквідації основних засобів і МШП. В умовах ринкових відносин матеріальні цінності, які надходять у господарські товариства, мають різні ціни, які залежать від кон'юнктури ринку, характеру договірних відносин з постачальниками і т.п. Тому дуже важливо знати загальну суму акцептованих рахунків постачальників, щоб дати оцінку результатам господарських операцій із закупів матеріальних ресурсів, об'єктивно визначити затрати на матеріальні цінності у собівартості продукції. У цих умовах використання рахунку 15 досить доречне.

3. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

Рух матеріальних цінностей (прихід, видаток, внутрішнє переміщення) оформляється різними первинними документами, які за призначенням є розпорядчими, виконавськими, виправдними і комбінованими.

Прихід матеріальних оборотних засобів на склади та в інші місця зберігання і перероблення здійснюється на основі рахунків-фактур постачальників або товарно-транспортних документів організації, що здійснювала перевезення. При цьому не обов'язково складати дубльовані внутрішні документи (прихідні ордери). Досить підпису матеріально-відповідальної особи, яка підтверджує прийом вантажу, на відповідному супроводжуючому документі, що надійшов від постачальника або організації, яка здійснювала перевезення, або введення відповідної інформації в систему ЕОМ. Тільки при розходженнях слід складати акти приймання в присутності представника постачальника або незацікавленої особи. Відпуск (зі складів) матеріальних оборотних засобів оформляється вимогами або лімітно-забірними картками загальної форми. Перший документ застосовують для разового відпуску, а другий для відпуску матеріальних ресурсів у виробництво регулярно протягом місяця.

Працівники господарського товариства, які відповідають за зберігання, прийом, відпуск і продаж матеріальних цінностей, повинні матеріально відповідати (за повну суму збитків). З таким працівником підприємство укладає договір про повну матеріальну відповідальність.

Важливим фактором організації складського господарства і контролю за збереження матеріальних цінностей є складський кількісний облік. Оперативно-технічний облік організують за видами об'єктів, що зберігаються, місцями зберігання, кількістю матеріальних цінностей, партіями надходження матеріальних ресурсів. Організаторською основою складського обліку є розроблена в господарському товаристві номенклатура цінностей, що належать до оборотних коштів. Кожен вид матеріальних цінностей має свої обов'язкові реквізити: номенклатурний номер, назву, розмір, інші особливі прикмети предмета, одиницю виміру, що використовується в обліку, облікову ціну. Складський пооб'єктний облік ведуть відповідно до номенклатурних номерів. Під цими ж номерами організовується і аналітичний бухгалтерський облік матеріальних ресурсів, що дозволяє проводити кількісну перевірку даних оперативного складського і аналітичного бухгалтерського обліку.

Складський облік ведуть в амбарних книгах, карточках складського обліку, на ЕОМ. Облік ведуть самі матеріально-відповідальні особи. В

реєстрах складського обліку відображають дані про кожен первинний документ (прихід, витрати) і після кожного запису визначають залишок, який порівнюється з нормою запасу. Самі первинні документи після перенесення з них даних у реєстри складського обліку, передаються в бухгалтерію для дальшого обліку та зберігання.

Аналітичний облік матеріальних цінностей ведеться для кожного виду матеріальних цінностей (номенклатурного номеру) за кількістю (у прийнятних одиницях виміру) і сумою вартості (у прийнятій системі оцінки).

Аналітичні рахунки розподіляються за групами однорідних матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами за субрахунками та рахунками бухгалтерського синтетичного обліку. Дані на аналітичних рахунках узагальнюються в оборотних відомостях у відповідності з прийнятими на підприємстві групуваннями матеріальних цінностей. Аналітичний бухгалтерський облік на рахунках використовується для контролю збереження і руху матеріальних цінностей, їх оцінки, перевірки з даними складського обліку, підсумку результатів інвентаризації. Для цього в бухгалтерії господарського товариства ведеться відомість № 10 "Рух матеріальних цінностей", яка складається з трьох розділів. Це основний реєстр, який відображає рух товарно-матеріальних цінностей у групуваннях, які забезпечують контроль за збереженням матеріалів на місцях їх зберігання - I розділ; надходженням і залишками матеріалів на синтетичних рахунках і в групах матеріалів - за обліковими цінами і фактичною собівартістю; показниками для розрахунку сум і процентів транспортно-заготовительних витрат або відхилень фактичної собівартості від планових цін за групами матеріалів - II розділ; розрахунками фактичної собівартості кінцевих витрат матеріалів, відпуском зі складів, витратами цехів, залишками в цехах, на складах господарських товариств за фактичною і обліковою вартістю - III розділ.

Для аналітичного обліку матеріалів в ГТ також може використовуватись "Відомість обліку виробничих запасів і готової продукції" форма В-2. В ній здійснюються записи на підставі первинних документів. В тих ГТ, які мають значну номенклатуру матеріальних цінностей, замість відомості В-2 доцільно практикувати складання матеріальних звітів і сальдових відомостей.

У номенклатурно-кількісному відношенні оперативний складський і аналітичний бухгалтерський облік дублюють один одного. В умовах АРМБ такого дублювання можна уникнути, якщо організувати облік за твердими обліковими цінами.

За цими цінами ведуть вартісний аналітичний облік руху матеріальних цінностей за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально-відповідальними особами, рахунками та субрахунками. Звірка даних складського та аналітичного обліку здійснюється шляхом періодичної оцінки за обліковими цінами кількісних залишків за даними складського обліку на певну дату і порівнянням одержаної загальної суми з сумою залишку за обліковими цінами з даними аналітичного обліку.

Такий метод організації обліку називають оперативно-бухгалтерським або -сальдовим.

При відпуску матеріальних оборотних засобів на потреби виробництва, на сторону і т.д. дебютують відповідні рахунки витрат, відвантажених товарів і т.д. і кредитують рахунки матеріальних оборотних засобів.

Контроль за використанням та збереженням матеріальних оборотних засобів здійснюється за допомогою інвентаризації. Матеріальні оборотні засоби підлягають інвентаризації не рідше, ніж один раз в рік, а деякі - кілька разів на рік й помісяця. Для цього створюється інвентаризаційна комісія.

Матеріально-відповідальні особи перед початком інвентаризації, дають відповідну розписку.

Під час інвентаризації матеріальних цінностей повинні звіряти з даними обліку залишків, фактичний залишок вищий вартість матеріальних цінностей.

У результаті такої інвентаризації відомостей обліку. Розглянемо приклад:

Сировина, матеріали, що налічують вартість 20000 крб. кожної належать засоби праці, перебувають в упакованому тарі, від майстерень своєї підприємства, які до одного року, а також з більшою частотою.

Прийняття від поставачальників нової тари, незаставної й заставної тари, відпуск тари на потреби підприємства, відремонтваної тари, відпуск тари на потреби підприємства.

Матеріально-відповідальні особи повинні звіряти з даними обліку залишків, фактичний залишок вищий вартість матеріальних цінностей.

У результаті такої інвентаризації відомостей обліку. Розглянемо приклад:

Сировина, матеріали, що налічують вартість 20000 крб. кожної належать засоби праці, перебувають в упакованому тарі, від майстерень своєї підприємства, які до одного року, а також з більшою частотою.

Прийняття від поставачальників нової тари, незаставної й заставної тари, відпуск тари на потреби підприємства, відремонтваної тари, відпуск тари на потреби підприємства.

Матеріально-відповідальні особи повинні звіряти з даними обліку залишків, фактичний залишок вищий вартість матеріальних цінностей.

У результаті такої інвентаризації відомостей обліку. Розглянемо приклад:

10. Різь.
варієтв іде на з.
періодів" і кредит Г.

4. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ

1. Списується нестача, зарахована на пересортування до рахунку залишків дебету рахунку 05 "Матеріали", кредит рахунку 05 "Матеріали" 43000 крб.

2. Різниця між вартістю матеріалів, зарахованих на пересортування відносять на рахунок матеріально відповідальних осіб (49000-43000), дебет рахунку 72 "Розрахунки на відшкодування матеріальних витрат" кредит рахунку 05 "Матеріали" - 6000 крб.;

3. Оприбутковуються лишки матеріалів (51000-43000): дебет рахунку 05 "Матеріали" і кредит 25 "Загальновиробничі витрати" - 8000 крб.

4. Загальна сума нестачі, яка підлягає регулюванню: дебет рахунку 84 "Нестачі і втрати від псування цінностей", кредит рахунку 05 "Матеріали" (16000-49000) = 111000 крб.

5. Сума нестачі, списана в межах норми природних витрат: дебет рахунку 25 "Загальновиробничі витрати", кредит рахунку 84 "Нестачі і втрати від псування цінностей" - 58000 крб.

6. За рішенням інвентаризаційної комісії списується нестача до рахунку прибутку: дебет рахунку 80 "Прибутки і збитки", кредит рахунку 84 "Нестачі і втрати від псування цінностей" - 37000 крб.

7. Нестача, віднесена на рахунок матеріально відповідальних осіб: дебет рахунку 72 "Розрахунки на відшкодування матеріальних збитків", кредит рахунку 84 "Нестачі і втрати від псування цінностей" - 16000 крб.

8. Різниця між обліковими і ринковими цінами нестачі, віднесеної на винних осіб: дебет рахунку 72 "Розрахунки на відшкодування матеріальних збитків" і кредит рахунку 83 "Доходи майбутніх періодів" (24500-16000) = 8500 крб.

9. Надходження грошей від винних осіб: дебет рахунку 50 "Каса", кредит рахунку 72 "Розрахунки на відшкодування матеріальних збитків" - 24500 крб.

10. Різниця між обліковими і ринковими цінами господарських товариств іде на збільшення прибутку: дебет рахунку 83 "Доходи майбутніх періодів" і кредит рахунку 80 "Прибутки і збитки" - 8500 крб.

4. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТАРИ ТА ВТОРИННИХ МАТЕРІАЛІВ

Сировина, матеріали, що надходять в господарські товариства, а також готова продукція, яка ними реалізується в основному потребує перебувати в упакованому (затареному) вигляді.

Прийняття від поставальників нової тари, від покушів - повернення незаставної заставної тари, від майстерень свого господарства - виготовленої, або відремонтованої тари, відпуск тари на сторону у виробництво.

для пакування продукції, а також переміщення тари в середині господарства оформляється накладними, актами, рахунками-фактурами та іншими документами. Облік ведеться у відомостях типової форми В-2, В-5, В-6, В-7.

В цих регістрах господарські товариства здійснюють як синтетичний так і аналітичний облік тари. Аналітичний облік ведеться за кожною групою окремо: 1) поворотна тара заставна; 2) поворотна тара незаставна; 3) тара одноразова; 4) матеріали та деталі, призначені для виготовлення та ремонту тари; 5) тара з підпортних товарів; 6) знос тари.

Синтетичний облік тари здійснюється на активному рахунку 05 "Матеріали", субрахунок 05/4 "Тара і тарні матеріали" (за фактичною собівартістю або заставній вартості). Фактична собівартість повинна складатись із усіх витрат по заготівлі і доставці її на склад підприємства.

Для визначення ТЗВ, що включаються в собівартість використаної тари у поточному місяці, потрібно обчислити процент транспортно-заготівельних витрат.

Вторинні матеріали виробництва (відрізки, обрубки, стружка тощо), матеріальні цінності, одержані від списування основних виробів, основних засобів, МПП, які не можуть бути використані в господарському товаристві як матеріали, паливо, запасні частини, обліковують на рахунку 05 "Матеріали", субрахунок 3 "Вторинні матеріали". В синтетичному обліку оприбуткування вторинних матеріалів відображається записом по дебету рахунку 05/3 і кредиту рахунків 20, 23, 40, 02, 12.

Матеріальні цінності, що надійшли не на склад від вибракуння виробів, котрі не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на даному підприємстві, відображаються записом на дебеті рахунку 05/3 "Вторинні матеріали" та кредиті рахунку 28 "Брак у виробництві".

5. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ МПП

Малоцінні та швидкозношувані предмети (МПП) є окремою групою матеріальних оборотних засобів, до якої належать засоби праці, інструмент, інвентар, спецодяг, спецзуття та інші предмети, що обліковують виробничі предмети на протязі до одного року, а також з більшою тривалістю, але вартістю до 5000000 крб.

Рух МПП обліковується аналогічно, як і всіх інших матеріальних оборотних коштів, але тут є свої особливості. МПП багаторазово використовуються у виробничих циклах, тому їх передавання в експлуатацію не означає зняття з обліку як повністю спожитих у виробництві. Рахунок

бухгалтерського обліку 12 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" має два субрахунки: 12-1 "МШП на складі", 12-2 "МШП в експлуатації".

При передачі МШП із складу у виробництво дебетують рахунок 12-2 і кредитують рахунок 12-1, тобто ці предмети до повної сплати їх вартості на субрахунок 12-2 підлягають аналітичному облікові за місцями експлуатації, матеріально-відповідальними особами, назвами, кількістю і вартістю. Малоцінні предмети вартістю до 30% мінімальної заробітної плати за одиницю списують на видатки в міру передавання їх в експлуатацію. В господарських товариствах дебетують рахунки 20 "Основне виробництво", 26 "Загальногосподарські витрати" і кредитують рахунок 12-2 "МШП в експлуатації".

Для МШП вартістю понад 30% мінімальної заробітної плати нараховують зношення у вигляді ставок або списують 50% вартості на момент передавання в експлуатацію і 50% на момент ліквідації і списання. При цьому обов'язково враховують вартість лому, запасних частин і т.д. Наприклад, спецінструмент початковою вартістю 80000 крб., нормативний строк служби 20 місяців. Вартість металолому планується в сумі 10000 крб. Тоді місячна ставка зношення – $(80000 - 10000) : 20 = 3500$ крб.

У другому випадку відпущено із складу в цех МШП вартістю 120000 крб. Ліквідовано і списано МШП вартістю 100000 крб. Оприбутковано матеріалів від ліквідації на суму 10000 крб. Сума зношення становить $(120000 + 100000) : 2 = 1000 = 100000$ крб. Відобразимо в таблиці господарські операції і проводки до них у обліку МШП (див. таблицю 6).

Таблиця 6

Облік МШП на рахунках бухгалтерського обліку

№№ п/п	Зміст операції	Д ^т	К ^т	Сума, крб.
1.	Відпущено зі складу в експлуатацію МШП	12-2	12-1	120000
2.	Ліквідовані і списані МШП	13	12-2	100000
3.	Оприбутковані матеріали, які залишилися після ліквідації	05	12-2	10000
4.	Нараховано зношення на списання МШП	26	13	100000

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають спрощений облік погашення вартості МШП. Їх вартість списується повністю на момент передавання в експлуатацію. Господарські товариства можуть замість рахунку 12 вести облік МШП на рахунку 05 "Матеріали", субрахунок 05-8 "МШП". Таким чином вартість МШП обліковується в складі оборотних активів і належить до витрат виробництва на момент передавання в експлуатацію.

РОЗДІЛ 4. ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ І СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ

1. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ДЖЕРЕЛА ОПЛАТИ ПРАЦІ ПРАЦІВНИКІВ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ

Для організації обліку оплати праці необхідно чітко визначитись з об'єктами (системою показників) обліку, рахунками, що використовуються на цій ділянці облікових робіт, документами та регістрами обліку.

Основними показниками (об'єктами) обліку є чисельність працюючих різних категорій, та професій, їх кваліфікація, витрати часу, кількість виготовленої продукції, об'єм виконаних робіт та послуг, розмір фонду оплати праці різних категорій робітників за видами нарахувань, преміальні виплати, розмір сум нарахованих і використаних на оплату відпусток, виплати на соціальне страхування працюючих, пенсії, розмір відрахувань за їх видами.

Облік здійснюється в документах та регістрах, які прийняті на підприємствах різних форм власності, тобто в типових (табелях, нарядах, рапортах, відомостях обліку виробітку, розрахунково-платіжних відомостях, особових рахунках, платіжних відомостях, книгах депонованої заробітної плати, відомості обліку заробітної плати типової форми № В-8 та інших).

Крім майже всіх рахунків, які є в рахунковому плані, для обліку оплати праці і соціального страхування застосовують суто специфічні рахунки 70 "Розрахунки по оплаті праці", 69 "Розрахунки по страхуванню", 73 "Розрахунки з робітниками та службовцями по інших операціях", 97 "Позички банку для робітників та службовців".

До джерел оплати праці працівників господарських товариств відносять витрати на оплату праці (фонд оплати праці), який включає в себе заробітну плату, вартість продукції, яка ведеться в порядку на-

туральної оплати, надбавок, доплати, премії, вартість комунальних послуг, оплата відпусток, спеціальних переривів в роботі, процентні надбавки, оплата за роботу у вихідні і святкові дні, одноразові винагороди, оплата робіт по сумісництву, вартість предметів, що видаються безкоштовно і т.д.

Крім витрат на оплату праці до джерел відносять також грошові виплати й заохочення та доходи: винагороди по підсумках роботи за рік, одноразові заохочення, матеріальна допомога, пільги, оплата додаткових відпусток за доглядом дітей по рішення правління господарського товариства, стипендії студентам та учням, які навчаються за рахунок господарського товариства, вартість путівок, здеешевлення вартості харчування за рахунок господарських товариств, теж саме у відношенні погашення позик, виданих працівникам, оплати витрат по благоустрою садівничих товариств, інші витрати, які носять індивідуальний характер (оплата квартири, продуктових замовлень, проїзних квитків, абонементів і т.д.), доходи (дивіденди, проценти) виплачувані за акціями трудового колективу і вклади членів трудового колективу у майно господарського товариства.

У відповідності до діючих нормативних актів господарські товариства самостійно визначають форми і системи оплати праці, користуючись постановою Кабінету Міністрів від 2.02.1993 р. № 74 щодо діючих тарифних ставок та посадових окладів. Оплата праці здійснюється в формі щомісячної заробітної плати та премій згідно Положення про преміювання, прийнятого загальними зборами і погодженого з відповідними профспілковими органами. Розмір премій, які виплачуються окремим працівникам, не обмежується. Заробітна плата підлягає періодичній індексації.

Для цього в центральній пресі повинен друкуватися щомісячно, загальний індекс купівельної спроможності грошей, за яким слід коригувати заборгованість господарського товариства по заробітній платі. Крім цього, для виконання робіт особливої складності господарські товариства мають право залучати по сумісництву спеціалістів інших підприємств, господарств та організацій, вчених – для проведення консультацій та навчання працівників.

2. ОБЛІК ОСОБОВОГО СКЛАДУ ТА ВИКОРИСТАННЯ РОБОЧОГО ЧАСУ.

Чисельність працюючих (особовий склад) визначається підприємством. Облік особового складу ведуть у відділі кадрів. Фактична чисельність цих працівників визначається за обліковим складом.

Середньоспискова чисельність працівників (СЧП) розраховується за календарний період: з першого по останнє число місяця (кварталу, року).

До спискового складу включаються постійні і тимчасові працівники, у т.ч. особи, відсутні на роботі з будь-яких причин, зокрема, працівники, що перебувають у службових відрядженнях, на навчанні, виконують держобов'язки, тимчасово непрацездатні тощо. Враховуються й працівники, які зайняті неповний робочий день.

СЧП за місяць визначають як суму кількісного складу працівників за кожен календарний день місяця (включаючи святкові, неробочі і вихідні дні), поділену на кількість днів місяця:

Чисельність осіб за день	Число місяця
250	1
251	2
254	3
...	...
305	28
306	29
314	30
314	31

Сума: $8675 : 31 = 280$ (СЧП за місяць).

Для розрахунку СЧП ведеться щоденний облік працівників спискового складу.

Середньочислова чисельність працівників за квартал обчислюватиметься як сума СЧП за всі місяці кварталу, поділена на три:

СЧП за місяць	Місяць
280	січень
220	лютий
250	березень

Сума: $750 : 3 = 250$ (СЧП за кварт.).

Аналогічно визначатиметься СЧП за період з початку року (6, 9, 12 місяців).

Середньоспискова чисельність працівників, які зайняті неповний робочий день, розраховується пропорційно фактично відпрацьованому часу. Виконуються такі дії:

– за обліком визначається загальна кількість відпрацьованих цими працівниками людино-годин (наприклад, 800 за міс.);

– кількість відпрацьованого часу в людино-годинах перетворюється в людино-дні:

800:8 (тривалість робочого дня при п'ятиденці) – 100;

– розраховується СЧП за конкретний місяць, у якому, приміром, 21 робочий день:

100:21 – 4,8 осіб.

Згодом додатково було запроваджено розрахунок середньомісячної чисельності членів тимчасових творчих колективів (ТТК) і осіб, які працюють за договорами підряду. До складу цієї чисельності входитимуть особи, яким у звітному періоді було нараховано до виплати кошти на оплату праці незалежно від фактичного терміну закінчення робіт, за які ці кошти нараховано. У цьому разі середньомісячна чисельність, приміром, членів ТТК, визначається за відношенням кількості відпрацьованих ними людино-днів протягом виконання договору підряду і числа календарних днів у звітному місяці.

Приклад. Договір підряду протягом січня-березня виконувався трьома членами ТТК. Загалом вони відпрацювали 210 людино-днів (січень – 60, лютий – 70, березень – 80). У червні (30 календарних днів) їм нараховано винагороду. Середньомісячна чисельність цієї категорії працівників за червень становитиме:

210:30 = 7 осіб.

У кожному господарському товаристві ведеться облік особового складу, для чого використовують такі первинні документи: наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (ф. № Т-1), наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (ф. № Т-5), наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № Т-6), наказ (розпорядження) про припинення трудового договору, виходу з товариства (ф. № Т-8) та інші. Дані про кожного працівника фіксують в особовій картці (ф. № Т-2). Цей облік веде інспектор по кадрах, або інший працівник господарського товариства, на якого покладені ці обов'язки.

Облік використання робочого часу ведеться в таблиці (ф. № Т-12, або Т-13) в порядку табельних номерів або алфавіту. Табелі складається певною особою, або бригадиром (майстром) на робочих місцях і передається в бухгалтерію, як правило, 2 рази в місяць, для нарахування заробітної плати за першу половину місяця і для розрахунку заробітної плати за місяць. Дані табельного обліку використовуються для розрахунку заробітної плати при погодинній формі оплати праці, а також для розподілу колективного заробітку між робітниками.

3. ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ І ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ОСНОВНОЇ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ЗА РІЗНИМИ ЇЇ ФОРМАМИ, ДОДАТКОВОЇ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА УТРИМАНЬ З НИХ

Оплата праці – це будь-який заробіток, обчислений, як правило, в грошовому виразі, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган (господарське товариство) виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.

Оплата праці складається з основної заробітної плати і додаткової оплати праці.

Розміри оплати праці для членів товариства встановлюються як і пільги для засновників установчими зборами. Але при нарахуванні заробітної плати враховується обов'язково результати праці з урахуванням наслідків господарської діяльності товариства.

Основна заробітна плата працівника залежить від результатів його праці й визначається тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими окладами, а також надбавками і доплатами у розмірах, не вище встановлених чинним законодавством.

Додаткова оплата праці залежить від результатів господарської діяльності підприємства і встановлюється у вигляді премій, винагород, інших заохочувальних і компенсаційних виплат, а також надбавок і доплат, які не передбачені законодавством або понад розміри, встановлені чинним законодавством.

Мінімальна заробітна плата – це встановлений державою розмір заробітної плати, нижче якого не може проводитися оплата за фактично виконану найманим працівником повну місячну (денну або годинну) норму праці (робочого часу).

До мінімальної заробітної плати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати.

Декретом Кабінету Міністрів України "Про оплату праці" передбачено, що в основі оплати праці лежить тарифна система, яка включає в себе тарифну сітку, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик.

Тарифна система використання для розподілу робіт і працівників залежно від їх, відповідно, складності та кваліфікації за розрядами тарифної сітки і є основою формування та регулювання (диференціації) заробітної плати.

При тарифній системі діють дві форми оплати праці працівників – відрядна і почасова, які включають в себе ряд систем для різних організаційно-технічних умов виробництва. Відрядна форма оплати праці включає в себе такі системи: пряму відрядну, непрямую

відрядну, відрядно-преміальну, відрядно-прогресивну, акордну оплату тощо.

Тут основою для нарахування заробітної плати служить кількість виготовленої продукції, операцій, виконаних робіт та послуг та встановлені нормувальниками розцінки. Пряма відрядна визначає заробітну плату шляхом множення розцінок на відповідний об'єм виконаних робіт. Непряма відрядна — це оплата праці робітників, які обслуговують основний виробничий процес і їх заробітна плата залежить від заробітку основних робітників. Відрядно-преміальна крім заробітку за основними розцінками передбачає нарахування преміальних робіт за певні показники в роботі, а відрядно прогресивна — це заробітна плата за диференційованими розцінками. Акордна система використовується на будівельних, ремонтних роботах, де сума заробітку визначається задалегдь.

Організаційно відрядна оплата праці поділяється на індивідуальну відрядну і колективну.

Індивідуальна оплата визначається за загальноприйнятою методикою, а колективна передбачає розподіл загального (колективного) заробітку пропорційно до відрацьованого часу, кваліфікації та інших якісних і кількісних показників діяльності (наприклад коефіцієнт трудової участі) кожного члена колективу.

Для нарахування відрядної оплати праці застосовують документи про виробіток, які відображають особливості виробництва (наряди на відрядну роботу — ф. № Т-40, Т-41, маршрутні листи ф. № Т-23, рапорти ф. № Т-22, лист на доплату ф. № Т-48, довідки-розрахунки, відомості обліку виробітку, табеля та інші).

Почасова форма оплати праці включає такі її системи: просту посадову, почасово-преміальну оплату тощо. Почасова оплата праці робітників проводиться за годинами (денними) тарифними ставками із застосуванням нормативних завдань, або за місячними окладами.

Почасова оплата праці членів правління товариства, спеціалістів, службовців проводиться за місячними посадовими окладами (ставками), якщо інше не передбачено колективним договором. Для нарахування погодинної оплати праці достатньо даних табельного обліку.

Статутом господарського товариства та іншими установчими документами та договорами і контрактами, що регулюють трудові відносини оплати праці за доручений обсяг роботи при якісному, повному і своєчасному її виконанні, може визначатись на безтарифній основі, та за іншими формами оплати. Зокрема, такою формою є комісійна форма оплати праці.

Найпоширенішою є така комісійна оплата, за якої заробіток складається з фіксованого окладу (мінімуму) і комісійної винагороди. Згідно

з Декретом "Про оплату праці" величина фіксованого мінімуму повинна відповідати величині тарифної ставки у відповідності до розряду працівника і не може бути меншою за встановлену державою мінімальну заробітну плату.

За способом використання фіксованого мінімуму комісійні системи можуть передбачати гарантований або такий фіксований оклад, який є авансом комісійної винагороди. Скажімо, для працівників, які займаються збутом продукції, результативним показником їх діяльності може бути обсяг продажу. Тоді, у випадку гарантування фіксованого мінімуму, їхня заробітна плата складатиметься з його величини і комісійної винагороди, встановленої у відсотках до обсягу продажу. У другому варіанті розраховують загальну винагороду у відсотках до обсягу продажу, а потім при нарахуванні заробітної плати від неї віднімають попередньо отриманий у вигляді авансу фіксований оклад. Якщо працівник не забезпечить відповідного обсягу продажу, то його комісійна винагорода може навіть не покрити витрат на гарантований мінімум, тобто він залишається боржником підприємства.

За способом використання нормативної комісійної ставки найбільш характерними системами комісійної форми є такі:

1. Система лінійної комісійної винагороди. За таких умов працівникам встановлюють "твердий" норматив у відсотках до величини результуючого показника. При цьому слід пам'ятати, що, з одного боку, в разі досягнення певного рівня заробітної плати працівник стає не зацікавленим у подальшому виконанні роботи, а з іншого, — існує можливість неконтрольованого зростання заробітної плати, що у порівнянні з розмірами заробітків інших категорій працівників може породити конфліктні ситуації.

2. Система регресивної комісійної винагороди передбачає зменшення нормативної ставки винагороди на певних етапах поліпшення результуючого показника, що буде сприяти оптимізації розмірів заробітної плати.

3. Система прогресивної комісійної винагороди базується на встановленні системи нормативних ставок винагород, які збільшуються в процесі поліпшення результуючого показника. Її найдоцільніше використовувати на початковій стадії підприємницької діяльності, оскільки вона стимулює інтенсивний розвиток підприємства. Однак слід пам'ятати й про можливість необґрунтованого зростання заробітної плати працівників.

Досвід країн з ринковою економікою показує, що найбільш ефективного використання комісійної форми оплати праці досягають тоді, коли вміло поєднують різноманітні системи оплати праці, вдало підбирають

результуючі показники, обґрунтовано встановлюють гарантовані мінімуми та нормативні комісійні ставки.

Можливе використання і такої безтарифної системи оплати праці, при якій оплата праці кожного працівника залежить від кваліфікаційного рівня, який розраховується і затверджується загальними зборами господарського товариства і залежить від рівня кваліфікації, виробничого стажу, від коефіцієнта трудової участі та від відпрацьованого часу. Розрахунок щомісячного заробітку кожного робітника визначається розподілом суми оплати праці за місяць пропорційно сумам коефіцієнту кожного робітника.

Працівникам господарського товариства можуть здійснювати різні доплати, пов'язані з відхиленнями від нормальних умов праці, простоями, виправленням браку, за роботу в нічний час, за зверхурочні роботи, за роботу у вихідні та святкові дні; якщо це не передбачено режимом роботи господарського товариства.

Господарські товариства нараховують, згідно положення про преміювання, премії та винагороди працівникам за результатами щорічної діяльності. Згідно з трудовим законодавством та установчими документами господарські товариства виплачують своїм працівникам певні компенсації та заробітну плату за невідпрацьований час; додаткові перерви для годівлі дитини; час виконання державних та громадських обов'язків; пільгові години підліткам; компенсації за невикористану відпустку; вихідну допомогу при звільненні з роботи; час чергових (щорічних) відпусток. Порядок обліку останніх буде розглянуто нижче.

У відповідності із законодавством з заробітної плати проводять такі утримання:

прибутковий податок; відрахування в Пенсійний фонд; погашення заборгованості по раніше виданих авансах; повернення сум, які були необґрунтовано виплачені внаслідок помилок в розрахунках; відшкодування матеріальних збитків, спричинених працівником господарському товариству; суми, що були виплачені за невідпрацьовані дні відпустки у випадку звільнення працівника; утримання штрафів; утримання з винуватців за допущений ними брак; за товари, придбані в кредит; позики на індивідуальне житлове будівництво, придбання садових будиночків та одержані на інші цілі; за виконавчими листами тощо.

Прибутковий податок з громадян справляється відповідно до Указу Президента України від 3 лютого 1995 року, № 100/95 "Про внесення змін до Указу Президента України від 13 вересня 1994 року № 519". Цим Указом установлено, що з 1 лютого 1995 року мінімум доходів громадян, що не обкладається податком, у розмірі 1.400 тисяч карбованців на місяць. Прибутковий податок з місячного сукупного оподаткованого доходу

громадян за місцем основної роботи з 1 лютого 1995 року обчислюється за ставками, що наведені в таблиці 7.

Таблиця 7

Ставки прибуткового податку з громадян

Розмір місячного сукупного оподаткованого доходу	Ставки та розміри податку
До 1400000 крб./ з доходу в розмірі одного неоподаткованого мінімуму/	Не оподатковується
1400001 - 7000000 крб. / від 1 до 5 неоподаткованих мінімумів/	10 відсотків від суми доходу, що перевищує розмір одного неоподаткованого мінімуму і в межах суми доходу до 7000000 крб.
7000001 - 14000000 крб. / від 5 до 10 неоподаткованих мінімумів/	560000 крб. + 20 відсотків з суми, що перевищує 7000000 крб. і в межах суми доходу 14000000 крб.
14000001 - 21000000 крб. / від 10 до 15 неоподаткованих мінімумів/	1960000 крб. + 30 відсотків з суми, що перевищує 14000000 крб. і в межах суми доходу 21000000 крб.
21000001 - 35000000 крб. / від 15 до 25 неоподаткованих мінімумів/	4060000 крб. + 40 відсотків з суми, що перевищує 21000000 крб. і в межах суми доходу 35000000 крб.
35000001 і більше / понад 25 неоподаткованих мінімумів/	9960000 крб. + 50 відсотків від суми, що перевищує 35000000 крб.

Господарські товариства проводять утримання профспілкових внесків, а також страхових внесків до Пенсійного фонду - в розмірі одного відсотку до суми нарахованої заробітної плати.

4. АНАЛІТИЧНИЙ ТА СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ПО ОПЛАТІ ПРАЦІ

Узагальнення даних про розрахунки з кожним працівником товариства здійснюють в розрахункових відомостях типових форм № Т-50 і Т-52, або розрахунково-платіжних відомостях типової форми № Т-49. В першому випадку на кожного працюючого в господарському товаристві не відкривають особових рахунків типової форми № Т-54 або № Т-54а, але обов'язково застосовують платіжні відомості, тоді як в другому випадку застосування платіжних відомостей не обов'язкове.

При спрощеній формі обліку можна застосовувати відомість обліку заробітної плати (типова форма № В-8).

Розрахунково-платіжні, розрахункові відомості, особові рахунки, відомість обліку заробітної плати є регістрами аналітичного обліку, а остання комбінована, тобто в ній ведеться як аналітичний, так і синтетичний облік. При їх складанні треба мати на увазі, що в них не слід відображати суми, що не включаються у виплати по фонду заробітної плати, а також суми, що не обкладаються прибутковим податком, зокрема: одноразові допомоги, добові при службових відрядженнях. Ці суми виплачуються окремо по платіжних відомостях (ф. № Т-53) або видатковим касовим ордером.

Виплату заробітної плати, пенсії, премій можна проводити по платіжних відомостях на протязі трьох днів. По закінченні цього терміну не виплачена заробітна плата по певних причинах тим чи іншим працівникам (відрядження, хвороба, виконання громадських обов'язків і т.п.) депонується. В платіжній відомості касир напроти прізвища працівника, що не одержав платні, на місці його підпису ставить помітку (від руки або штампом) "Депоновано" і складає реєстр депонованих сум. Для аналітичного обліку депонованої заробітної плати ведеться Книга обліку депонованої заробітної плати на основі даних реєстрів, де пізніше роблять відмітки про виплату депонованої заробітної плати.

Суми невиданої заробітної плати здаються в банк у день закриття платіжної відомості. В об'яві на здачу грошей роблять запис: "Депоновані суми", щоб у подальшому банк міг видати по чеку господарському товариству ці суми для виплати депонентам.

Синтетичний облік заробітної плати і зв'язаних з нею розрахунків ведеться на рахунку 70 "Розрахунки по оплаті праці", який має два субрахунки:

1. "Нарахована заробітна плата".
2. "Депонована заробітна плата".

Кредитове сальдо цього рахунку і обороти по кредиту показують заборгованість господарського товариства перед його засновниками та учасниками по заробітній платі. В дебеті цього рахунку відображаються всі відрахування, перерахування та виплати.

Нарахування заробітної плати в господарських товариствах відображається в основному по дебету таких рахунків:

20 "Основне виробництво" – заробітна плата робітників основного виробництва;

26 "Загальногосподарські витрати" – заробітна плата керівників господарського товариства;

15 "Заготівля та придбання матеріальних цінностей" – зарплата заготовачів, агентів по постачанню і т.п. і кредиту субрахунка 70/1 "Нарахована заробітна плата".

Великі господарські товариства з цілою сіткою розгалужень та філіалів при нарахуванні заробітної плати можуть використовувати і такі рахунки як: 23 "Допоміжні виробництва" – заробітна плата робітників допоміжного виробництва;

24 "Витрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання" – заробітна плата робітників, нарахована за доплату, обслуговування і поточний ремонт обладнання цехів основного виробництва;

25 "Загальногосподарські витрати" – заробітна плата інженерно-технічних працівників та обслуговуючого персоналу цехів;

29 "Обслуговуючі виробництва і господарства" – заробітна плата працівників житлово-комунального господарства, та інших закладів не-виробничої сфери господарських товариств.

При нарахуванні преміальних витрат дебетують рахунок 87 "Фонди економічного стимулювання", субрахунок "Фонд матеріального заохочення", або "Фонд споживання" і кредитують рахунок 70 "Розрахунки по оплаті праці". Коли господарське товариство не утворює фондів, то преміювання може здійснюватись за рахунок прибутку, або резервного фонду. При цьому дебетують рахунки 80 "Прибутки і збитки", 88 "Фонди спеціального призначення", субрахунок "Резервний (страховий) фонд", в кореспонденції з рахунком 70 "Розрахунки по оплаті праці".

При утриманнях і виплатах рахунок 70/1 "Розрахунки по оплаті праці" дебетується в кореспонденції з рахунками:

68 "Розрахунки з бюджетом" – на суму нарахованого прибуткового податку;

69 "Розрахунки по страхуванню" – на суму утримань з заробітної плати працівників товариства одного процента для внесків в Пенсійний фонд;

70/2 "Депонована заробітна плата" — на суму несплаченої заробітної плати;

71 "Розрахунки з підв'язаними особами" — на суму утримань невикористаних і неповернутих сум авансів;

72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріального збитку" — на суму утримань для відшкодування матеріальних збитків, спричинених товариству його працівниками;

73 "Розрахунки з робітниками та службовцями по інших операціях" — погашення працівниками товариства взятих кредитів на індивідуальне будівництво житла та інші потреби;

28 "Брак у виробництві" — на суму утримань для відшкодування витрат від браку продукції з вини працівника товариства;

76 "Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами" — перерахування заробітної плати на особові рахунки працівникам товариства в ощадбанку, розрахунки з організаціями та особами за виконавчими листами;

50 "Каса" — виплата заробітної плати.

Аналогічно відображається і виплата депонованої заробітної плати, тільки по другому субрахунку рахунку 70 "Розрахунки по оплаті праці".

Господарські товариства, особливо акціонерні, також нараховують і виплачують дивіденди як стороннім учасникам, так і працівникам товариства, за підсумками роботи за рік пропорційно до їх частки в статутному фонді (акціях) або іншим способом, передбаченим статутом. Джерелом виплати дивідендів і процентів є прибуток, що залишається в розпорядженні товариства. Коли не вистачає прибутку для виплати дивідендів і процентів, їх нараховують з резервного (страхового) фонду на одноіменному субрахунку до рахунку 88 "Фонди соціального призначення".

Нарахування дивідендів від участі в товаристві відображається в обліку записом:

дебет рахунку 80 "Прибутки і збитки";

кредит рахунку 75 "Розрахунки з учасниками".

Нарахування дивідендів від участі в акціонерному товаристві працівників його (акціонером):

дебет рахунку 80 "Прибутки і збитки";

кредит рахунку 70 "Розрахунки по оплаті праці".

Аналогічно нараховують дивіденди за рахунок резервного (страхового) фонду, тільки дебетують рахунок 88 "Фонди спеціального призначення".

У статуті товариства може бути записано, що вільний залишок прибутку використовується на такі цілі (вирішує товариство на загальних зборах

заслужників): виплату дивідендів (%), фонд розвитку виробництва (%), резервний фонд (%) і т.д. Можна весь вільний залишок прибутку віддати на ті чи інші цілі повністю. Наприклад, повністю на виплату дивідендів.

Облік дивідендів ведеться в особових картках. Необхідно звернути увагу на те, що дивіденди це — прибуток. З нього не нараховуються ні відрахування в Пенсійний фонд, ні у Фонд Чорнобиля, ні інші фондо-податки. Знімається тільки 15 відсотків податку від суми дивіденду. При цьому здійснюють запис по дебету рахунку 70 і кредиту рахунку 68. В декларації про доходи ця сума вже не повинна оподатковуватись.

5. ОБЛІК СТВОРЕННЯ РЕЗЕРВУ НА ОПЛАТУ ВІДПУСТОК

В зв'язку з тим, що відпустки працівникам господарських товариств надаються не рівномірно на протязі року, то для вірного і повного відображення витрат необхідно їх щомісячно відображати у витратах виробництва та обліку рівномірними частинами, незалежно від того в який час ці суми будуть нараховані та виплачені працівникам. З цією метою в господарських товариствах створюють резерв на оплату відпусток. Цей резерв характеризує майбутні платежі господарських товариств. Він утворюється з витрат фактично нарахованої заробітної плати працівників та процентного відношення суми виплат за час відпустки до інших виплат заробітної плати по плану. Резервувати можна як всю заробітну плату працівників, так лише заробітну плату робітників. На великих господарських товариствах можна взагалі не резервувати суми на оплату відпусток.

Середній заробіток для оплати відпустки обліковується виходячи з заробітку за 12 останніх місяців, попередніх місяцю виходу у відпустку. Ця сума ділиться на 12 (або 11 за перший рік роботи). Отриманий середньомісячний заробіток ділиться на 25,4 (середньомісячна кількість робочих днів на протязі року при шестиденному робочому тижні). Отриманий таким чином середньомісячний заробіток перемножується на число робочих днів відпустки, передбачених законодавством.

Для резервування сум на оплату відпусток використовують рахунок 89 "Резерв наступних витрат та платежів". Утворення резерву відображається записом: дебет рахунків 20, 26, кредит рахунку 89. Нарахування заробітної плати за час чергової відпустки відображається записом по дебету рахунку 89 і кредиту рахунку 70.

6. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ПО СОЦІАЛЬНОМУ СТРАХУВАННЮ ТА ВІДРАХУВАНЬ В ПЕНСІЙНИЙ ФОНД

Згідно з чинним законодавством України підприємства, установи, організації, в т.ч. господарські товариства, проводять відрахування на державне та соціальне страхування.

Тариф внесків на ці цілі передбачений в розмірі 37% від фонду оплати праці. Відрахування на соціальне страхування проводиться щомісячно по видах заробітної плати та преміях, крім тих, які приведені в Переліку видів винагород, премій та інших внесків (дивіденди, винагороди за окремі трудові завдання, згідно договорів, авторські винагороди тощо).

Сума відрахувань на соціальне страхування визначається шляхом множення встановленого тарифу (37%) на суму фактично нарахованої заробітної плати та інших виплат працівникам господарського товариства. Відрахування на соціальне страхування, проведені з сум нарахованої заробітної плати, премій, в тому числі і по фонду споживання чи фонду матеріального заохочення включаються в собівартість продукції виконаних робіт на послуг.

При цьому дебетують рахунки 20 "Основне виробництво", 26 "Загальногосподарські витрати", 44 "Витрати обігу" (в торгівлі) і кредитують рахунок 69 "Розрахунки по страхуванню" по субрахунках:

1. "Розрахунки по страхуванню Пенсійного фонду";
2. "Розрахунки по соціальному страхуванню".

Розподіл відрахувань на соціальне страхування між субрахунками такий: Пенсійний фонд – 88%, фонд соціального страхування – 12%.

Відрахування на соціальне страхування використовується на виплати допомог по тимчасовій непрацездатності, по вагітності та родам, одноразових допомог при народженні дитини, на захоронення і т.п. Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності розраховується на основі фактичного заробітку за останні два місяці. Крім цього, до уваги береться і безперервний стаж роботи працівників.

Нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності, відпустки по вагітності відображається записом по дебету рахунку 69 "Розрахунки по страхуванню", субрахунок 2 "Розрахунки по соціальному страхуванню" і кредиту рахунку 70 "Розрахунки по оплаті праці".

Видані одноразові допомоги (народження дитини, захоронення) відображається записом по дебету рахунку 69/2 і кредиту рахунку 50 "Каса".

Господарські товариства можуть використовувати зроблені відрахування по рахунку 69 і на інші цілі, при цьому здійснюються такі записи: дебет рахунку 69/2, кредит рахунків 50, 51 та інших.

Одержання господарськими товариствами коштів від працівників в часткову оплату вартості пільгових путівок, придбаних за рахунок коштів соцстраху відображають записом по дебету рахунку 50 і кредиту рахунку 69/2. Невикористана частка відрахувань перераховується профспілковому органу, в якому зареєстроване господарське товариство. Перерахування проводиться платіжним дорученням з відображенням по дебету рахунку 69/1, 69/2 і кредиту рахунку 51.

В тих випадках, коли господарські товариства мали перевитрати по сумах відрахувань на соціальне страхування, то по результатах кварталу, відповідні профспілкові органи, їм ці суми відновлюють на розрахунковому рахунку в кореспонденції з кредитом рахунку 69/2.

В разі застосування штрафних санкцій до бухгалтера за несвоєчасне перерахування коштів на соціальне страхування роблять такий запис: дебет рахунку 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріального збитку" і кредит рахунку 69 "Розрахунки по страхуванню", субрахунок 1 та 2. При перерахуванні внесків на соціальне страхування – дебет 69, субрахунки 1 і 2 та кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок".

Згідно Указу Президента України "Про деякі заходи щодо підтримки підприємств, установ, організацій в умовах лібералізації цін" від 28 грудня 1994 р. № 812/94 з 1 грудня 1994 року розмір обов'язкового внеску підприємств, установ, організацій всіх форм власності, які здійснюють виробничо-господарську або комерційну діяльність, до Державного фонду сприяння зайнятості населення становить один відсоток від фонду споживання. При цьому дебетують рахунки 20, 26, 44 (у торгівлі) і кредитують рахунок 69 "Розрахунки по страхуванню", субрахунок 3 "Фонд сприяння зайнятості населення". Можна замість рахунку 69/3 застосовувати рахунок 65 "Розрахунки по позабюджетних коштах", відкривши аналогічний субрахунок.

Крім відрахувань у фонд зайнятості, господарські товариства також здійснюють відрахування до фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи. Звільнено від внесків товариства, які засновані інвалідами і де їх чисельність перевищує 50% працівників основного виробництва. Сума внесків складає 12% до фонду оплати праці (фонду заробітної плати) з віднесенням на витрати виробництва, або обігу. Проведення нарахувань сум внесків у фонд Чорнобиля відображається записом по дебету рахунків 20, 26, 44 (у торгівлі) і кредиту рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом", субрахунок "Розрахунки по фінансуванню заходів".

Крім вище перерахованих відрахувань на соціальне страхування і соціальні потреби, товариства також проводять відрахування на страхування майна, медичне страхування, а також ведуть облік розрахунків по індивідуальному страхуванню.

Відраховання на страхування майна та медичне страхування відображається по кредиту рахунку 69 на відповідних субрахунках і дебету рахунку 26.

Розрахунки по індивідуальному страхуванню обліковуються теж на відповідному субрахунку рахунку 69. Господарські товариства виконують письмові доручення своїх працівників по перерахуванні частини їхнього заробітку, зокрема, страхових внесків по договору особистого і майнового добровільного страхування. На суму утримань з заробітної плати дебетують рахунок 70 і кредитують рахунок 69 по відповідному субрахунку. Перерахування цих внесків страховому органу відображається по дебету рахунку 69 і кредиту 51.

Страхові суми перераховуються органами Держстраху в розмірах, що належать працівникам товариства, на їх особові рахунки у відділенні Ощадбанку.

Весь облік заробітної плати, в тому числі за час чергових відпусток, відраховання на соціальне страхування, страхування майна, медичне страхування відображається в журналах-ордерах №№ 10 і 10/1, а при скороченій журнально-ордерній формі рахівництва – в журналі-ордері № 05, при спрощеній формі – у відомостях № В-8, В-3, В-5.

Відомість № В-8 призначена для обліку розрахунків з працівниками по оплаті праці, що обліковуються на рахунку 70 "Розрахунок по оплаті праці". В цій же відомості визначають суми відраховань на державне, соціальне страхування та в Пенсійний фонд. За даними відомості № В-8 обороти по кредиту рахунку 69 відображаються в графі "Кредит" відомості № В-5 "Облік розрахунків та інших операцій" та в графі "Дебет" відомості № В-3 "Облік витрат на виробництво".

РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ, ЦІННИХ ПАПЕРІВ, РОЗРАХУНКОВИХ ТА КРЕДИТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1. ОБЛІК КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Для приймання, зберігання та видачі готівкових коштів підприємства, товариства повинні мати касу. Ведення касових операцій регламентується Постановою Правління Національного банку України від 2 лютого 1995 року № 21 "Порядок ведення касових операцій у народному господарстві України". Касові операції виконуються касиром, з яким товариство повинно укласти договір про повну індивідуальну ма-

теріальну відповідальність, познайомивши його до цього під розписку з Порядком ведення касових операцій. Якщо у штатному розкладі підприємства, товариства не передбачена посада касира, тоді виконання обов'язків щодо здійснення касових операцій можуть бути покладені на інших працівників. При цьому треба зауважити, що бухгалтер та інші працівники, які користуються правом підпису касових документів, не можуть виконувати обов'язки касирів.

Всі товариства у встановлений строк подають в банк касову заявку про надходження до каси готівки і її виплати.

Товариства можуть мати в своїй касі гроші готівкою в межах лімітів, що встановлюються правлінням товариства за погодженням з установами банків. При необхідності ліміти можуть бути переглянуті в такому ж порядку. Всі наявні гроші понад встановлені ліміти залишку їх у касі товариства зобов'язані здати на свій розрахунковий рахунок. Товариства мають право зберігати в своїх касах гроші готівкою понад встановлені їм ліміти тільки для виплати заробітної плати та інших виплат протягом 3 днів (робочих), враховуючи день одержання грошей в установах банку.

Каси господарських товариств приймають готівку за прибутковими касовими ордерами, а видають її за видатковими касовими ордерами. Прибуткові касові ордери підписує головний бухгалтер або особа, ним уповноважена.

Про приймання грошей видається квитанція за підписами головного бухгалтера або особи, ним уповноваженої, і касира, завірена печаткою (штампом) касира або відтиском касового апарата. Готівка з кас товариств видається за видатковими касовими ордерами або належно оформленими іншими документами (платіжними відомостями, вимогами про видання грошей, рахунками і т.п.) з накладанням на цих документах штампа з реквізитами видаткового касового ордера. Документи на видання грошей підписують керівник і головний бухгалтер товариства або особа, ними уповноважені. Касові ордери реєструються в спеціальному журналі в бухгалтерії товариства.

Всі надходження і видання готівки товариства обліковують у касовій книзі. В кожному товаристві ведеться тільки одна касова книга, куди записують всі прихідні і видаткові документи в міру їх описки. Касова книга повинна бути пронумерована, зброшурована і опечатана сургучем, або мастиковою печаткою.

У кінці кожного дня, а в товариствах, де касові операції щоденно здійснюються на загальну суму до десяти неоподатковуваних мінімумів, касові звіти можуть складатись один раз на 3-5 днів, касир підбиває підсумки операцій по звіту, виводить залишок грошей у касі на наступний

день. Записи в касовій книзі здійснюються у двох екземплярах, один з яких (другий) є відірваним, і разом з касовими документами як звіт касира передається в бухгалтерію.

Виправлення в касовій книзі заборонені. Зроблені виправлення завіряють підписами касира, а також головного бухгалтера товариства або особи, що ним уповноважена. Касова книга є реєстром аналітичного обліку руху грошей.

Бухгалтерський облік руху та залишків грошей у касі ведуть на рахунок 50 "Каса". Записи здійснюються в оборотній відомості (форма № В-4) журналі-ордері та відомості № 1 або журналі-ордері № 01 на основі звітів касира у хронологічному порядку. Перед цим звіт касира підлягає в бухгалтерії спеціальній обробці. Рахунок 50 "Каса" активний: надходження грошей в касу відображаються на дебеті рахунку (відомість № 1), а видання на кредиті (журнал-ордер № 1).

Господарські товариства, які ведуть спільну діяльність із зарубіжними фірмами і здійснюють операції з валютою в купюрах і монетах, відкривають на рахунок 50 ще один субрахунок "Валютна каса", на якому обліковують валюту іноземних держав в перерахунок на карбованці за ринковим курсом. В аналітичному обліку (касовій книзі) облік операцій з валютою здійснюють окремо для кожного виду валюти (доларів, марок, крон і т.п.). Окремо підраховують надходження, видаток та залишок. У синтетичному обліку в цілому на субрахунок "Валютна каса" бухгалтерський облік ведуть в карбованцях.

2. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ НА РОЗРАХУНКОВОМУ, ВАЛЮТНОМУ ТА ІНШИХ РАХУНКАХ У БАНКУ

До моменту державної реєстрації господарського товариства всі грошові кошти, які вносяться в нього, а також використовуються на різні організаційні і господарські потреби, зберігаються на тимчасовому розрахунковому рахунку, який відкривається в банку. Для відкриття такого рахунку в банк подають заяву засновників та копію їх договору, який визначає порядок їх спільної діяльності на створення товариства.

Після реєстрації товариства йому відкривають звичайний розрахунковий рахунок. Для цього необхідно подати в банк заяву про відкриття розрахункового рахунку, документ про державну реєстрацію, нотаріально завірнену копію статуту та картку із зразками підписів і відтиском печатки.

Розрахунковий рахунок відкривається з метою зберігання грошей, які складають вільну (не вкладену в інші активи) частину оборотних або позичкових коштів, а також для проведення розрахунків і платежів з

поточних операцій господарської діяльності. Господарські товариства, як усі інші підприємства, мають право відкрити тільки один розрахунковий рахунок.

Для обслуговування філіалів, магазинів, виробничих одиниць та інших підрозділів господарського товариства, що знаходяться в інших містах та населених пунктах, відкриваються на місцях їх знаходження розрахункові субрахунки з обмеженою кількістю операцій. Обмеження встановлює головне підприємство товариства, яке розпоряджається основним розрахунковим рахунком.

Операції, які здійснює банк на розрахунковому рахунку, відображаються на кожному документі зокрема. Періодично, один раз на день або в інші обумовлені строки, банк передає товариству копію записів на його розрахунковому рахунку – виписку банку. До виписки банку додаються відповідні первинні документи: банківські чеки, заяви про внесок готівкою, платіжні доручення, виправлення в яких не допускаються. Коли на розрахунковому рахунку немає грошей, товариство може одержати кредит, якщо недостатньо кредиту то документи, які підлягають оплаті, зберігаються в банку в особливій картотечі – "Платежі з простроченим строком реалізації".

Всі операції, проведені банком і відображені у виписці з розрахункового рахунку, зашифровані. Для розшифрування їх використовують значення умовних цифрових позначень видів операцій. У бухгалтерії товариства для обліку руху грошових коштів на розрахунковому рахунку за даними виписок банку, застосовують рахунок 51 "Розрахунковий рахунок". Облік ведуть у журналі-ордері № 2 (кредитові обороти) і відомості № 2 (дебетові обороти). У невеликих господарствах можна застосовувати журнал-ордер № 01 та відомість до нього (для малої журнально-ордерної форми обліку), або оборотну відомість на рахунок № 51 (форма № В-4).

Якщо у виписках банку виявлені операції, помилково проведені на розрахунковому рахунку товариства, то вони відображаються на рахунок 51, відповідно на дебеті або кредиті в кореспонденції з рахунком 63 "Розрахунки за претензіями", де відкривається аналітичний рахунок "Операції, помилково проведені на розрахунковому рахунку".

Аналітичний облік на рахунок 51 здійснюється за виписками банку і тільки при наявності в товаристві розрахункових субрахунків відкривають окремі аналітичні рахунки для обліку операцій на розрахунковому рахунку і кожному розрахунковому субрахунку. Деталізація кожного аналітичного рахунку при необхідності здійснюється за виписками банку.

Господарські товариства, які ведуть спільну діяльність із зарубіжними фірмами або займаються імпортом-експортом матеріальних ресурсів, відповідно оперують певною сумою валюти. Тому необхідно її облікувати, адже зберігати валюту готівкою в касі, де для неї відкрито на рахунок 50 "Каса" субрахунок "Валютна каса", недоцільно.

Для зберігання грошових коштів господарських товариств в іноземній валюті і ведення розрахунків з допомогою цієї валюти в установах банків товариствами відкриваються валютні рахунки (лист МФУ від 16.04.1992 р. № 18-445 "Про бухгалтерські операції в іноземній валюті"). Тому в плані рахунків для обліку грошових коштів в іноземній валюті передбачено спеціальний рахунок 52 "Валютний рахунок". Облік ведеться так само, як і на рахунок 51 "Розрахунковий рахунок" із застосуванням виписок банку та різних банківських документів. Облікові реєстри тут ті ж самі. Слід відмітити, що облік іноземної валюти здійснюється в перерахунку на карбованці за ринковим курсом. При цьому на випадок зміни курсів валют робиться запис про суму курсових різниць з віднесенням її на рахунок "Прибутків та збитків". Кошти, які виділяє господарське товариство з прибутку для самофінансування капітальних вкладень, а також надходження від партнерів на ці ж цілі в порядку часткової участі в фінансуванні окремих об'єктів, повинні зберігатися на спеціальних банківських рахунках, що відкриваються окремо від розрахункового рахунку. Правила їх відкриття такі ж, як і при відкритті розрахункового рахунку, ми розглянули їх вище. Звичайно, що таке відокремлення обліку цих грошових коштів від грошових коштів, які обслуговують поточну господарську діяльність товариства, має свої переваги: забезпечує їх окремий облік, дозволяє контролювати цільове використання коштів. Однак такий порядок в умовах приватизації і ринкових відносин скоує самостійне витрачання власних грошей, не дозволяє тимчасово використати кошти самофінансування в обороті основної діяльності. Тому найефективніший такий порядок обліку, коли всі гроші товариства зберігаються і витрачаються з єдиного розрахункового рахунку.

Для обліку грошей, перерахованих на спеціально відкриті в банках рахунки капітальних вкладень, використовують рахунок 54 "Рахунки в банку по коштах на капітальні вкладення". Це активний рахунок, операції на ньому відображаються у порядку, викладеному для обліку грошових коштів на рахунок 51. Аналітичний облік на рахунок 54 ведуть на кожному спеціальному рахунку, відкритому в банку.

Облік наявності і руху грошових коштів на окремих рахунках у банку, акредитивах, розрахункових чекових книжках здійснюється на активному рахунок 55 "Інші рахунки в банку". Рахунок має такі

субрахунки: окремі рахунки; акредитиви; акредитиви за кордоном; розрахункові чекові книжки; інші рахунки в банках. Аналітичний облік на кожному субрахунку ведуть окремо, на основі відповідних виписок банку за видами окремих рахунків, за виставленими акредитивами, за чековими книжками та іншими ознаками, виділеними в обліку установи банку з вимогою відповідного відображення в обліку товариства.

Для обліку грошей та грошових документів застосовують ще один рахунок 56 "Інші грошові кошти". Цей рахунок має три субрахунки: грошові кошти в дорозі; грошові кошти в іноземній валюті в дорозі; грошові документи. На цьому рахунку в розрізі субрахунків відображають гроші, внесені в каси банків або поштових установ, інкасову грошову виручку, які ще не зараховані на розрахунковий, або інший, призначений для цього рахунок. Гроші, в іноземній валюті, по повідомленню іноземного банку про проведення платежу за рахунок акредитива, до надходження оправдуючих документів: фактур, актів, коносаментів і т.п., які рахуються в бухгалтерському обліку як грошові кошти в дорозі.

На окремому субрахунку обліковують грошові документи за їх номінальною вартістю, які зберігаються в касі підприємства, поштові марки, облігації і грошові квитки, акції, облігації, векселя та інші грошові документи. Аналітичний облік організований за видами грошових документів. Векселі та акцептовані трати, передані на зберігання та для інкасації у відповідну установу банку, обліковують на спеціально виділеному субрахунку окремо від грошових документів у касі. Враховуючи значення таких грошових документів, як векселі, акції, облігації, для їх виду можна використовувати окремі субрахунки. Бухгалтерський облік векселів у іноземній валюті ведуть на окремому субрахунку 56 в перерахунку на карбованці.

3. ОБЛІК ЦІННИХ ПАПЕРІВ

Як в міжнародній, так і у вітчизняній практиці, операції з державними і приватними цінними паперами є важливою ділянкою бухгалтерського обліку підприємств різних сфер діяльності, в тому числі й господарських товариств, а в них особливо акціонерних.

Цінні папери – це грошові та товарні документи, які свідчать про участь їх власника в акціонерному капіталі або наданні організацією, що їх випускає, форми кредиту. Вони передбачають можливість виплати прибутку у вигляді дивідендів або процентів, а також передачі грошових та інших прав, що випливають з цих документів.

Цінні папери можуть бути іменні та на пред'явника. Іменні, як правило, не підлягають передачі. Цінні папери на пред'явника

обертаються вільно. Порядок обліку цінних паперів регулюється Законом України "Про цінні папери і фондову біржу" від 18.06.1991 року, а також цілим рядом таких нормативних актів як: Декрет Кабінету Міністрів України "Про державне мито" від 21.01.1993 року; закон України "Про оподаткування прибутку підприємств", що прийнятий Верховною Радою України 28 грудня 1994 року № 339/94-ВР; листи Міністерства фінансів України від 12.08.1992 р. № 18-4116 "Про бухгалтерський облік вексельного обороту"; "Про бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті" від 16.04.1992 року № 18-445; постанова Верховної Ради України від 17 червня 1992 р. "Про застосування векселів у господарському обороті України"; "Інструкція про порядок заповнення форм річного бухгалтерського обліку підприємств, об'єднань та організацій", затверджена Міністерством фінансів України 9 серпня 1993 року; лист Міністерства фінансів України від 30.09.1991 року "Про порядок видачі і здійснення діяльності по випуску та обороту цінних паперів"; лист Міністерства фінансів України "Порядок випуску акцій та облігацій підприємствами" від 30.09.1991 року; лист Національного банку України та Міністерства фінансів України від 22.11.1992 року "Про умови здійснення комерційними банками діяльності по випуску та обороту цінних паперів"; лист Міністерства фінансів України від 28.01.1992 року "Про бухгалтерський облік окремих господарських операцій" тощо.

Випуск цінних паперів здійснює господарське товариство, як юридична особа (імітент), від свого імені, з відповідними зобов'язаннями, що впливають з умов випуску.

Відповідно до нормативних актів в Україні випускаються такі цінні папери: акції, облігації, сертифікати, векселі, чеки, казначейські зобов'язання і т.п. Всі вони підтверджують право власності або ставлення до позики, визначають стосунки між собою, яка випустила ці документи, та їх власником і, як правило, передбачають виплату доходу і можливість передання іншим особам грошових та інших прав за цими документами.

Акції акціонерного товариства є цінними паперами, які підтверджують право акціонера брати участь в управлінні даним товариством, його прибутками і розподілом залишків майна товариства при його ліквідації. Про акції акціонерного товариства сказано вище. Зупинимося на бухгалтерському обліку цих цінних паперів.

В акціонерних товариствах можуть застосовуватися чинні форми документів, облікових реєстрів та форми обліку з певними змінами і уточненнями. Зокрема, господарські товариства, в т.ч. акціонерні, мають право самостійно запроваджувати свої субрахунки, а з дозволу Міністерства фінансів і рахунки. Акціонерні товариства користуються

планом рахунків бухгалтерського обліку з певними доповненнями до нього.

Так, для обліку розрахунків за невикупленими акціями в акціонерних товариствах застосовують рахунок 75 "Розрахунки з учасниками". На дебеті цього рахунку в кореспонденції з 85 "Статутний фонд" показують заборгованість учасників, а на кредиті в кореспонденції з рахунками грошових коштів – погашення цієї заборгованості в процесі викуплення акцій.

Облік самих бланків акцій здійснюється на забалансовому рахунку 004 "Бланки суворої звітності".

Крім номінальної вартості акцій, існує так звана продажна вартість. На формування продажною вартості впливає цілий ряд факторів: позичковий процент у банку; альтернативна сфера прикладання; ризик, ліквідність "обмін цінних паперів на гроші". Акції продаються за їх курсом через брокерські або дилерські контори. При продажі акцій дебетують рахунок 85 "Статутний фонд" у кореспонденції з рахунками грошових коштів на номінальну вартість акцій. При одержанні виручки робиться зворотний запис про курс акцій, а різниця, коли продажна вартість вища від номіналу, переноситься на кредит рахунку 88, субрахунок "Емісійний дохід" у кореспонденції з дебетом рахунку 51, а при реалізації акцій за ціною нижчою від номінальної вартості, робиться протилежний запис.

Коли акціонерне товариство хоче скоротити кількість акціонерів, особливо у відкритих товариствах, воно може викуповувати свої акції з метою перепродажу іншим членам або анулювання. Облік викуплених акцій ведеться на одноіменному субрахунку до рахунку 56 "Інші грошові кошти". При викупі акцій дебетують рахунок 85 і кредитують рахунок грошових коштів, а перепродаж оформляється зворотним записом. При ануляції акцій дебетують рахунок 85 і кредитують рахунок 56.

Статутний фонд в акціонерних товариствах визначається сумою планового випуску акцій, зазначеною в статуті, мінімальний розмір статутного фонду становить 1250 мінімальних заробітних плат. Облік операцій тут такий же, як і на всіх підприємствах. Однак, є й свої особливості: статутний фонд може збільшуватися при додатковому випуску акцій і зменшуватися при ануляції частини акцій, викуплених у акціонерів. Також статутний фонд може змінюватися залежно від зміни номінальної вартості акцій. При їх збільшенні дебетують рахунки грошових коштів у кореспонденції з рахунком 85, а при зменшенні рахунку 85 дебетують в кореспонденції з рахунками грошових коштів і рах. 75 "Розрахунки з учасниками".

Дивіденди за акціями нараховують за рахунок прибутку, який є в розпорядженні акціонерного товариства, з сторонніми учасниками на

рахунку 75, а з працівниками товариства на рахунку 70. У першому випадку дебетьються рахунок 81 "Використання прибутку" в кореспонденції з рахунком 75, в другому випадку в кореспонденції з рахунком 70. Дивіденди виплачуються у касі акціонерного товариства. Акції, які випускає товариство, можуть бути простими і привілейованими. За привілейованими акціями дивіденди виплачуються незалежно від одержаного акціонерним товариством прибутку. В тих випадках, коли прибутку не вистачає, виплату здійснюють з резервного (страхового) фонду, який обліковується на одноіменному субрахунку рахунку 88. Резервний фонд створюється за рахунок прибутку в розмірі не менше, ніж 25% статутного фонду. При цьому дебетьються рахунок 81 і кредитують рахунок 88. Нарахування дивідендів відображається записом Д-т 88 К-т - 70, 75.

На відміну від акцій облігації не дають їх власникові права на участь в управлінні товариством. Доходи власника акцій виплачуються у формі дивідендів, розмір яких, як правило, непостійний і залежить від результатів роботи товариства. Доходи від облігацій виплачуються у вигляді задалегідь встановленого проценту від вартості облігації. Облігації випускають з метою залучення додаткових коштів, необхідних для розширення господарської діяльності.

Облігація - це цінний папір, який підтверджує зобов'язання повернути її власникові номінальну вартість внесених ним грошових коштів за неї у встановлений термін з оплатою фіксованого процента. Облігації розповсюджуються лише на добровільній основі. Кошти, які надійшли від продажу облігацій, на відміну від акцій, не збільшують статутного фонду товариства. Вони відображаються на кредиті рахунку 95 "Інші позичкові кошти" (в кореспонденції з рахунками 50, 51, 52). Викуп облігацій відображається протилежним записом. Рахунок 95 має два субрахунки "Короткотермінові позичкові кошти" і "Тривалі позичкові кошти", на яких обліковується рух коштів, залучених на термін відповідно до одного року і більше.

Аналитичний облік на рахунку 95 ведеться за позичкодавцями і термінами погашення позики. Облігації випускаються на суму до 25% розміру статутного фонду. В акціонерних товариствах це дозволяється робити за умови повної оплати всіх випущених акцій. В акціонерних товариствах дозволяється обмінювати облігації на акції. Така операція в обліку відображається записом на дебеті рахунку 95 "Інші позичкові кошти" і кредиті рахунку 85 "Статутний фонд". Витрати, пов'язані з випуском акцій та облігацій, списуються за рахунок прибутку.

Господарські товариства можуть придбати акції та облігації інших товариств, підприємств та господарств. Цей облік здійснюється на

рахунку 58 "Фінансові вкладення", який має два субрахунки: 1 "Короткотермінові фінансові вкладення" (цінні папери - акції та облігації до 1 року); 2 "Довготермінові фінансові вкладення" (цінні папери - акції та облігації на термін більше одного року). На вартість придбаних цінних паперів дебетьються рахунок 58 "Фінансові вкладення" по субрахунках і кредитують рахунки 51 "Розрахунковий рахунок", 52 "Валютний рахунок".

Якщо оплата придбаних цінних паперів здійснюється шляхом передачі матеріальних цінностей, то в залежності від виду переданих матеріальних цінностей дебетьються рахунок 58 і кредитують рахунки 05, 06, 07, 08, 12, 01.

При догашенні, або перепродажі акцій чи облігацій кошти поступають в розпорядження господарського товариства, що відображається в обліку записами в дебет рахунків 51, 52 з кредита рахунку 58.

Ощадний сертифікат - це письмове свідоцтво кредитної установи про депонування (вкладення) грошових коштів, що засвідчує право вкладника на одержання депозиту (вкладу) по закінченні встановленого терміну та процентів з нього.

Ощадні сертифікати видаються банками під визначений договором процент на певний термін або до запитання. Вони бувають двох типів: іменні та на пред'явника. Якщо за терміновим сертифікатом вкладник вимагає повернення своїх коштів раніше від встановленого терміну, йому виплачується занижений процент, рівень якого визначається при внесенні депозиту на договірній основі.

Джерелом коштів для придбання сертифікатів можуть бути кошти товариства, особисті кошти громадян. Особливістю опадних сертифікатів є те, що вони можуть вільно продаватися та прийматися до оплати будь-якою установою банку. Причому іменний сертифікат за бажанням вкладника може обмінюватися на сертифікат на пред'явника.

Придбані товариством опадні сертифікати обліковують на активному рахунку 55 "Інші рахунки в банку" на додатково запровадженному субрахунку "Опадні сертифікати". Аналітичний облік на субрахунку ведеться у розрізі банків, що видали сертифікати, і термінів вилучення вкладів (для термінових сертифікатів).

Придбані опадні сертифікати відображаються на дебеті рахунку 55 і кредиті рахунків 51, 52. При вилученні сум, депонованих банком, бухгалтерія робить запис на дебеті рахунків 51, 52 і кредиті рахунку 55.

Розрахунково-кредитні відносини можна організувати двома способами: через банки і безпосередньо між контрагентами операцій. Другий спосіб розрахунків в даний час реалізовується у формі векселя. Векселі в наш економічний механізм в даний час проникають поступово через

зовнішньоторговельні операції, через товариства і підприємства з спільною діяльністю.

Вексель є борговим зобов'язанням про сплату суми грошей у певному місці і в певний час. Таке зобов'язання укладається на спеціальному вексельному папері, яке векселедержач одержує як плату за договором за продукцію та послуги. Векселі поділяють на прості і перевідні (трагта).

Перевідний вексель (трагта) — це наказ трасанта (кредитора) своєму боржникові (трасату) про оплату в указаний термін зазначеної на ньому суми третій особі (ремітентові).

Простий вексель виписується і підписується боржником, який прямо відповідає за заборгованість перед своїм кредитором (векселедержачем).

Перевідний вексель підлягає акцептові трасатом. Відмітка про акцепт робиться на лицевій стороні векселя. Будь-які зміни в умові векселя, внесені трасатом, розглядаються як відмова від акцепту.

Права, що відносять з перевідного векселя, можна передати іншій фізичній чи юридичній особі шляхом індосаменту — спеціального передавального запису на звороті векселя.

Індосаменти є іменними та картковими.

Іменний індосамент містить вказівку про нового власника векселя, картковий — таких вказівок не має, і подальше передавання векселя може відбуватися без індосаменту. Індосамент є вказівкою "без зворотання на мене" означає, що індосамент не відповідає за плату за векселем перед його наступними тримачами.

Гарантія плати за векселем називається аваль і відображається спеціальним записом на лицевій стороні векселя. Фізична або юридична особа, що оформила аваль, відповідає за векселем нарівні з платником, але, оплативши вексель, може вимагати в останнього повернення суми платежу.

Бухгалтерський облік одержаних і виданих векселів ведеться на двох синтетичних рахунках: на активному синтетичному рахунку 59 "Векселі одержані" (дебітори); на пасивному рахунку 66 "Векселі видані" (кредитори).

Самі векселі зберігаються в касі товариства, як й інші цінні папери, або передаються на зберігання банкові, якому можна доручити стягнення грошей за векселями.

Витрати на оплату послуг банку відносять на зменшення прибутку акціонерного товариства.

Вексель слід розглядати як форму не тільки розрахунків, але й комерційного кредиту, оскільки, розраховуючись за продукцію або послуги векселем, підприємець не втрачає своїх грошей на розрахунковому

рахунку в банку протягом того часу, на який видано вексель. Це означає не що інше, як комерційний кредит на суму і термін, вказані у векселі. При постійних виробничих зв'язках партнерів, які крім цього знають платоспроможність один одного, можна здійснювати взаємні розрахунки та комерційне кредитування без банківських послуг, що дозволить прикрити розрахунки і оборотність оборотних засобів, а значить — змінить фінансовий стан господарських товариств.

Векселі, одержані як плата за продукцію або товари відвантажені, виконані роботи та послуги, відображаються на дебеті рахунку 59 "Векселі одержані" в кореспонденції з рахунком 62 "Розрахунки з покупцями та замовниками", якщо товариство відображає в обліку реалізацію продукції (робіт, послуг) у міру подання розрахункових документів покупцям. Надходження грошей за векселями відображають в обліку записом на дебеті рахунку 51, 52 і кредиті рахунку 59 "Векселі одержані".

Виданні векселів постачальникам, підрядникам, іншим юридичним особам відображаються на дебеті рахунків 60 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 76 "Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами" та інших рахунках, де обліковується кредиторська заборгованість, яка є підставою для видання векселя і кредиту рахунку 66 "Векселі видані". В міру сплати заборгованості роблять запис: дебет рахунку 66 "Векселі видані", кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок", 52 "Валютний рахунок".

При одержанні векселів до моменту їх оплати векселедержач може одержувати в банку позичку. З позички, виданої під вексель, банк утримує суму облікового проценту (дисконта). Облік операцій по дискантуванні векселів здійснюється як облік кредитних операцій з банками. Одержана позичка обліковується на кредиті рахунків 90 "Короткотермінові позички банку" або 92 "Тривалі позички банку", а сума заборгованості за векселем продовжує вважатися дебетовим сальдо на рахунку 59 "Векселі одержані". При неможливості одержати заборгованість за векселем у вказаний на ньому термін банк може заплатити видану суму з розрахункового рахунку.

Приклад: Одержана в банку позичка під вексель за реалізовану продукцію на суму 2500000 крб. 3.04 з оплатою 9.04 відповідно до терміну плати за векселем. Сума облікового проценту 80000 крб. Операції на рахунках відображаються так:

Облік операцій на рахунках при дисконтуванні векселів

№№ п/п	Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахун- ку	Сума
1.	Одержано вексель для оплати продукції	59	62	2500000
2.	Надійшло на розрахунковий рахунок сума від дисконтування векселів	51	90	2420000
3.	Списується за рахунок прибутку сума облікового процента	81	90	80000
4.	Надійшло повідомлення банку про сплату заборгованості дисконтуванням векселів	90	59	2500000

Купівля векселів полягає в їх оплаті, як правило, частковий, до закінчення терміну векселя з тим, щоби одержати за векселем певну суму після закінчення терміну платежу, різницю зарахувати до прибутку. Записи на рахунках бухгалтерського обліку: дебет рахунку 59 "Векселі одержані", кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок", а на суму прибутку, яка є різницею між ціною векселя і оплаченою сумою, кредитують рахунок "Прибутки і збитки".

Продаж векселів полягає в одержанні грошей за вексель до закінчення терміну його оплати. Різниця між ціною векселя і одержаною за нього сумою є збитками товариства. Записи на рахунках бухгалтерського обліку: кредит рахунку 59 "Векселі одержані", дебет рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" і дебет рахунку 80 "Прибутки і збитки" на різницю цін векселя, що становить збитки.

Казначейські зобов'язання України – вид цінних паперів на пред'явника, що поширюється виключно на добровільних засадах серед населення, засвідчують внесення її власником грошових коштів до бюджету і дають право на одержання фіксованого доходу.

4. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ

Як і всі підприємства, господарські товариства здійснюють різноманітні розрахунки, які не обмежуються тільки вексельною формою. Виникають не тільки розрахунки товариства з іншими підприємствами, але й з іншими організаціями, установами, банками, асоціаціями, концернами; окремими особами, господарськими підрозділами товариства, його філіями.

Ці розрахунки здійснюються в основному на безготівковій основі і частково готівкою. Безготівкові розрахунки здійснюють банки на основі Положення про безготівкові розрахунки в господарському обороті України, (Затвердженого рішенням Правління НБУ від 24.05.1993 р., протокол № 37).

Безготівкові розрахунки залежно від їх економічного характеру поділяються на дві групи – за товарні операції (майже 75%) і фінансові зобов'язання (майже 25%). До першої групи належать розрахунки між господарськими товариствами, підприємствами за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги), до другої – платежі у бюджет, сплата банківських кредитів, процентів за кредит та інші розрахунки.

За місцем знаходження постачальника і покупця безготівкові розрахунки поділяються на інгородні і одгородні.

Безготівкові розрахунки можуть здійснюватися у формах:

- платіжних доручень;
- платіжних вимог-доручень;
- чеків;
- акредитивів;
- векселів.

Комерційні банки повинні постійно вивчати стан розрахунків і рекомендувати клієнтам застосовувати найбільш доцільні форми, зважаючи на специфіку їх діяльності і організації взаємних відносин, виявляти можливості і організувати залки взаємної заборгованості обслуговуючих підприємств, використовувати планові платежі, попередню оплату.

Розрахунки з допомогою векселів були розглянуті вище. Розглянемо більш детально інші форми розрахунків.

Розрахунки платіжними дорученнями та чеками.

Платіжне доручення є наказом банку про перерахування з розрахункового рахунку суми грошових коштів іншому підприємству, організації, товариству, установі. Платіжними дорученнями перераховують авансові платежі, платежі на користь бюджету, органам Держстраху і соціального страхування, перерахування торговельним організаціям сум, утримань із заробітної плати працівників товариства за товари, продані в кредит, платежі для оплати претензій на якість і нестачу

продукції, штрафів, пені та погашення іншої кредиторської заборгованості. При цьому відповідно дебетують рахунки 61 "Розрахунки за аванси", 68 "Розрахунки з бюджетом", 81 "Використання прибутку", 69 "Розрахунки за страхування", 73 "Розрахунки з робітниками та службовцями з інших операцій", 63 "Розрахунки за претензії", 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами" і кредитують рахунок 51 "Розрахунковий рахунок".

Для разових розрахунків з організаціями транспорту та зв'язку, а також в необхідних випадках для оплати одержаних товарів та послуг, може використовуватися платіжне доручення, акцептоване банком, при умові, що вказана у них сума грошей попередньо депонована за акцептованим дорученням незалежно від стану розрахункового рахунку платника. Акцептоване доручення можна подати до оплати протягом місяця, а невикористані частково гроші відновлюються на рахунок платника на основі доручення, даного установі банку за місцем його видання.

При необхідності постійних розрахунків, які гарантують перерахування грошей незалежно від стану розрахункового рахунку платника, застосовують розрахункові чеки, які видаються банком у вигляді зброшурованих книжок по 10, 20, 25, 50 чеків в залежності від потреб платника.

Строк дії чекової книжки визначає установа банку за погодженням з господарським товариством. На обкладинці чекової книжки банк проставляє граничну суму-ліміт, який перераховується з розрахункового рахунку платника на спеціальний рахунок, тому чеки, видані понад ліміт, є недійсними і не оплачуються банками. Одержання чекових книжок і поновлення їх здійснюється як за рахунок власних коштів товариства, так і за рахунок позик банку. При цьому дебетують рахунок 55 "Інші рахунки в банку", субрахунок "Розрахункові чеки" і кредитують відповідно рахунок 51 "Розрахунковий рахунок" або 90 "Короткотермінові позики банку".

Оплата чеками з лімітованих книжок відображається на дебеті відповідних рахунків 05 "Матеріали", 06 "Паливо", 26 "Загальногосподарські витрати" і т.д. і кредиті рахунку 55 "Інші рахунки в банку", субрахунку "Розрахункові чеки".

Розрахункові чеки виписуються на точну суму платежу за одержані товари, або надані послуги. Їх підписують особи, які мають право підпису банківських документів, або уповноважені посадові особи покупця за дорученням. Після закінчення терміну дії чекової книжки невикористана сума ліміту повертається на розрахунковий рахунок власника книжки. За

його дорученням ліміт витрат у книжці можна доповнити. Чекові книжки зберігаються на підприємстві як бланки суворої звітності.

Останнім часом банки впровадили розрахункові чеки для платежів за будь-які види товарів та послуг. Оплата таких чеків здійснюється за рахунок власних коштів товариства, попередньо депонованих банком. Фінансово стійким підприємствам, товариствам банк гарантує оплату чеків без депонування коштів з його розрахункового рахунку або в кредит.

Розрахунки із застосуванням платіжних вимог-доручень.

Платіжна вимога-доручення – це комбінований документ, який складається з двох частин:

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

– нижня – доручення платника своєму банкові про перерахування з його рахунку суми, проставленої у графі "сума до оплати" цифрами та прописом.

Платіжна вимога-доручення заповнюється постачальником і надсилається безпосередньо покупцеві.

З метою гарантованої прискореної доставки вимог-доручень платникам рекомендується передавати їх у комплекті розрахункових та відвантажувальних документів за поставлену, передбачену договором (угодою), продукцію, виконані роботи та надані послуги.

В окремих випадках, якщо постачальник має спеціальний договір з банком і обслуговується одним банком чи філією, ці послуги може здійснювати банк, який обслуговує постачальника.

У разі згоди оплатити платіжну вимогу-доручення платник заповнює нижню частину цього документа і здає його в обслуговуючий банк.

Платіжну вимогу-доручення банк приймає до оплати в сумі, яка може бути оплачена за наявними коштами на рахунок платника або за рахунок кредиту.

Порядок та строки подання платником у банк платіжної вимоги-доручення визначаються сторонами у договорі і банком не контролюються.

При необхідності здійснення платежу телеграфом постачальник на всіх примірниках платіжної вимоги-доручення зверху на полях проставляє напис "Платіж провести телеграфом" або "Телеграфом".

У разі відмови оплатити вимогу-доручення мотиви відмови платник повідомляє безпосередньо постачальникові у порядку та в строки, зазначені у договорі. У договорі може передбачатись відповідальність платника за несвоєчасне подання платіжної вимоги-доручення в банк для оплати.

Вимоги-доручення можуть застосовуватися для здійснення попередньої оплати.

Розрахункові операції при розрахунках платіжними вимогами-дорученнями відображаються в постачальника по дебету рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" і кредиту рахунку 62 "Розрахунки з покупцями". У покупця ці операції розглядаються як сплата боргованості постачальником: дебет рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками", кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок", 90 "Короткотермінові позики банку".

Для оплати разових поставок, прискорення зарахування коштів на розрахунковий рахунок постачальника, гарантованої оплати його продукції може застосовуватися акредитивна форма розрахунків. Основною для розрахунків за акредитивами служить договір між постачальниками та покупцями, в якому передбачена така форма розрахунків. Постачальник може вимагати від покупця розрахунків за акредитивами у випадку, якщо останній допускає затримки при розрахунках платіжними вимогами-дорученнями.

Акредитивна форма розрахунків не виймає для покупця, вона змушує його вилучати вільні гроші і перерахувати їх з розрахункового рахунку на рахунок акредитивів (дебет рахунку 55 "Інші рахунки в банку", кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок"), або брати у банку кредит під акредитив (дебет рахунку 55 "Інші рахунки в банку", кредит рахунку 90 "Короткотермінові позики банку"). Це так званий покритий акредитив (депозований в банку постачальника).

Строк дії та порядок розрахунків за акредитивом встановлюється договором між платником і постачальником.

Заяву про відкриття акредитиву покупець подає у свій банк. У ньому вказується термін дії акредитиву та його сума, ім'я постачальника та реквізити договору постачання, найменування банку, що виконує акредитив, вид акредитиву, умови реалізації акредитива (документи, види товарів та інше). На кожному акредитиві повинно бути вказано чи він є відзивним чи безвідзивним.

Відзивний акредитив - це такий акредитив, який може бути змінений або анульований банком-емігентом без попереднього погодження з постачальником (наприклад, у разі недодержання умов, передбачених договором, дострокової відмови банку-емігента гарантувати платежі за акредитивом). Усі розпорядження про зміни умов відзивного акредитива платник може дати постачальникові тільки через банк-емігент, який повідомляє банк постачальника (банк-виконавець), а останній - постачальника. Проте виконуючий банк зобов'язаний оплатити документи, які відповідають умовам акредитива, виставлені постачальником і прийняті

банком постачальника до одержання останнім повідомлення про зміни або анулювання акредитива.

Безвідзивний акредитив - це такий акредитив, який може бути змінений або анульований тільки за згодою постачальника, на користь якого він був відкритий.

Постачальник може достроково відмовитися від використання акредитива, якщо це передбачено умовами договору.

При оплаті рахунків постачальників дебетують рахунки 60 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 66 "Векселі видані", 76 "Розрахунки з дебіторами та кредиторами" і кредитують рахунок 55 "Інші рахунки в банку". Залишок невикористаного акредитиву списується на рахунок 51 "Розрахунковий рахунок" або 90 "Короткотермінові позики банку" з кредиту рахунку 55 "Інші рахунки в банку". Крім банку, підприємство теж повинно стежити за використанням своїх грошей, вкладених в акредитиви, навіть якщо вони відкриваються за рахунок позик банку.

Поряд із звичайним акредитивом застосовуються пільгові розрахунки за документарними акредитивами, оплата яких гарантується банком платника без попереднього депонування суми акредитиву (непокритий, або гарантований акредитив).

Розрахунки в порядку планових платежів здійснюються між товариствами, підприємствами при постійних, рівномірних поставках товарно-матеріальних цінностей або наданні послуг (послуги автотранспорту, постачання кисню, ацетилену та іншої продукції поденного споживання без права тривалого зберігання).

Договором між споживачем і постачальником фіксується постійна планова сума вартості продукції або послуг, яка підлягає поденній оплаті. Оплата оформляється платіжними вимогами-дорученнями або платіжними дорученнями. В погоджений час суми регулюються. Перелата може зараховуватися до наступних платежів або повертатися на розрахунковий рахунок покупця, недоплата - доплачується. Дані розрахунки ведуть в постачальника на рахунок 62 "Розрахунки з покупцями та замовниками", субрахунок "Розрахунки за плановими платежами". Дебетується рахунок на суми виконаних замовлень, тобто суми, які мають надійти від покупця, а кредитується на суми платежів, які надійшли.

Слід відзначити, що при розрахунках, які виникають між товариствами та підприємствами, крім рахунків 60 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 62 "Розрахунки з покупцями та замовниками", використовують інші рахунки. Це вже відомі нам 59 "Векселі одержані", 66 "Векселі видані", а також 61 "Розрахунки з авансами"

і 63 "Розрахунки за претензіями". Аванси, як і векселі, можуть бути одержані і видані. Тільки аванси одержані відображають кредиторську, а аванси видані — дебіторську заборгованість. При виданні авансів дебетується рахунок 61 "Розрахунки за авансами", субрахунок "Аванси видані" і кредитується рахунок 51 "Розрахунковий рахунок". При розрахунках з поставальниками та підприємцями зараховується сума раніше виданого авансу: дебет рахунку 60 "Розрахунки з поставальниками та підприємцями" і кредит рахунку 61 "Розрахунки за авансами". При одержанні авансу дебетується рахунок 51 "Розрахунковий рахунок" і кредитується рахунок 61 "Розрахунки за авансами", субрахунок "Аванси одержані". При реалізації продукції, виконаних робіт та послуг одержаний раніше аванс відображається на дебеті рахунку 61 "Розрахунки за авансами" і кредиті рахунку 62 "Розрахунки з покупцями".

Коли виявлені нестачі матеріальних цінностей при їх прийманні на складах, транспортуванні, при оплаті платіжних вимог і одержанні матеріальних цінностей, виявленні арифметичних помилок, завищенні цін та інших вимог до рахунків, на які не була заявлена відмова від акцепту, відповідні суми записують на кредиті рахунку 60 і дебеті рахунку 63 "Розрахунки за претензіями". На цьому рахунку аналітичний облік ведеться для кожного підприємства або для кожного факту виникнення розрахунків претензій.

Така методика дозволяє закривати рахунки з поставальником та відрядниками на рахунок 60, на всіх їх оплачених рахунках. Суми претензій виділяються на окремий рахунок, де за ними зручно стежити, контролювати претензії і утримання грошей за ними. На кредиті рахунку 63 відображають надходження грошей для відшкодування заявлених претензій.

Крім розрахунків з юридичними особами, існують ще розрахунки в середині самих підприємств і товариств з окремими особами, виробничими підрозділами, асоціаціями, концернами, комплексами.

Розрахунки господарського товариства з його членами здійснюються, крім рахунків 70, 75, 68, 69, через рахунки 71 "Розрахунки з підзвітними особами", 72 "Розрахунки відшкодування матеріальних витрат", 73 "Розрахунки з персоналом за іншими операціями", 76 "Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами", 78 "Внутрішньомі розрахунки за поточними операціями".

Готівка може видаватися різним працівникам товариства на операційні, господарські витрати та відрядження на певний термін і цілі. По закінченні встановленого терміну підзвітна особа зобов'язана скласти звіт про грошові витрати і подати його в бухгалтерію з необхідними документами, а також повернути в касу товариства раніше одержані гроші, не підтвержені авансовим звітом.

На операційні та господарські потреби підзвітні гроші видаються терміном до 3 днів у межах підприємства і до 15 днів за його межами відповідно на дводенні та десятиденні потреби. Готівка на відрядження видається в розмірах необхідних витрат. Про фактичні витрати готується авансовий звіт протягом трьох днів після повернення з відрядження з усіма підтверджувальними документами. До звіту додається відрядне посвідчення з відмітками "прибув-вибув" в усіх пунктах відрядження.

Облік грошей, виданих під звіт, ведуть на рахунок 71 "Розрахунки з підзвітними особами". Це активний рахунок, на дебеті якого записують грошові суми, видані під звіт з каси або одержані за чеком розрахункового рахунку в банку або грошового переказу через установи зв'язку. На кредиті рахунку 71 відображають суми, підтвержені відповідними звітами та документами, а також повернені в касу як невикористані. Аналітичний облік ведеться у розрізі фізичних осіб, які одержують гроші "під звіт", або кожної грошової суми, тобто не за фізичними особами, а виданими авансами. Можливі випадки, коли авансові звіти здають особи, які не одержували авансів на витрати. Такі суми відображаються на кредиті рахунку 71 і дебеті відповідних розрахунків, показуючи заборгованість товариства і правопевної особи на одержання в касі належної йому суми грошей. Сальдо на окремих аналітичних рахунках, як і в цілому на рахунок 71, може бути дебетове та кредитове. Дебетове сальдо вказує на залишки одержаних під звіт авансів, для яких ще немає звітів, а кредитове — перевитрати за авансовим звітом порівняно з сумою, одержаною під звіт.

Якщо витрати на відрядження та інші потреби заздалегідь відомі і точно визначені, то з дозволу керівництва, беззвітно видаються гроші, тобто минаючи рахунок 71. Однак, необхідно стежити за тим, щоб такі витрати не оплачувалися двічі: перший раз без звіту, а другий — за авансовим звітом. Аванси, видані під звіт в іноземній валюті, обліковують на окремому субрахунку до рахунку 71 "Розрахунки з підзвітними особами в іноземній валюті". В особових аналітичних рахунках підзвітних осіб відображають вид валюту, видану суму та її еквівалент у карбованцях. В синтетичному обліку операції з іноземною валютою відображають в перерахунку на карбованці. Для обліку використовують журнал-ордер № 7, або журнал-ордер № 03, або відомість № В-5.

На рахунок 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальних збитків" обліковують суми нестач, розрят, крадіжок та інших видів здійснення матеріальних збитків. Господарські товариства всі ці види матеріальних збитків, на відміну від державних, можуть покривати за рахунок прибутку, відносити на винних осіб, або витрат виробництва (в

межах норм природних витрат). При виявленні недостачі кредитують відповідні інвентарні рахунки в кореспонденції з рахунком 72. При покритті і списанні збитків дебетують рахунок 80 "Прибутки та збитки" (при списанні за рахунок прибутку), рахунок 70 "Розрахунки по оплаті праці" або 50 "Каса" (при утриманні з винних осіб), рахунок 26 "Загальногосподарські витрати" (при списанні витрат у межах допустимих норм) і кредитують рахунок 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальних збитків".

Господарське товариство здійснює розрахунки з своїми членами по операціях, зв'язаних з продажем товарів у кредит, позик на індивідуальне житлове будівництво, інших позик та операцій. Їх відображають на рахунку 73 "Розрахунки з персоналом за іншими операціями", які поділяються на субрахунки за видами операцій. На дебеті рахунку 73 записують заборгованість працівників товариства за позиками та іншими операціями, на кредиті – сплату боргу. Сальдо на рахунку 73 повинно бути дебетовим. Кредитове сальдо означає зайві внески на сплату боргу. Ці гроші мають бути повернені особам, які помилково здійснили переплату.

На рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами" ведуть розрахунки за виконавчими листами, зв'язані з вилученням коштів з самого товариства або окремих осіб – членів трудового колективу, розрахунки з різними дебіторами і кредиторами за розрахунковими операціями, облік яких не передбачений на інших рахунках бухгалтерського обліку, за придбані і продані об'єкти основних фондів, квартирну плату та комунальні послуги, у т.ч. оренду плату нежитлових приміщень, перерахунки в ощадний банк та інші перерахунки за дорученням членів господарських товариств. Аналітичний облік на рахунках 73, 76 організовується з допомогою особових рахунків кожної особи або організації, які відкриваються за видами операцій та платежів.

Для обліку внутрішніх та внутрігосподарських розрахунків застосовують два рахунки. Один з них передбачений для відображення розрахунків з створеними товариствами, асоціаціями, концернами, трестами. Їх відображають на рахунку 78 "Внутрішні розрахунки за поточними операціями". Розрахунки товариств з своїми підрозділами, виділені на самостійні баланси або окремі баланси, які вклучаються в його загальний баланс, називаються внутрігосподарськими. Вони обліковуються на активно-пасивному рахунку 79 "Внутрігосподарські розрахунки". Для обліку розрахунків господарські товариства використовують журнал-ордер № 8 і відомість аналітичного обліку № 7. У невеликих господарських товариствах використовують журнал-ордер № 03 "Облік розрахунків", або відомість № В-5.

Новим в обліку дебіторської заборгованості є те, що згідно з "Положенням про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні", затвердженим Кабінетом Міністрів України 3.04.93 р. № 250, підприємствам дозволено створювати резерв сумнівних боргів (у частині дебіторської заборгованості за відвантажену продукцію, якщо вона була відображена на рахунку реалізації, не оплачена у встановлений договором строк і не забезпечена відповідними гарантіями).

Резерв створюється по заборгованості, яка утворилася з 1-го січня 1993 року, не оплачена протягом 4 місяців, якщо більш тривалий строк не встановлено договором. Підставою є інвентаризація на кінець звітного року.

У матеріалах інвентаризації має бути відображено відомості про склад інвентаризаційної комісії, дату утворення заборгованості, підтвердження заборгованості дебітором, причини неоплати, фінансовий стан боржника, оцінку достовірності погашення боргу повністю або частково, відсутність гарантій (векселів, тратт, закладів, страхових свідоцтв та ін.).

Інвентаризаційна комісія робить висновок про доцільність і розмір створення резерву окремо по кожному сумнівному боргу залежно від платоспроможності боржника. Результати затверджуються керівником підприємства.

При створенні резерву сумнівних боргів робиться кореспонденція рахунків: дебет 80 і кредит 88 "Фонди спеціального призначення" субрахунок "Резерв по сумнівних боргах".

Якщо до кінця року, який настає за роком створення резерву, його у якійсь частині не буде використано, робиться проведення: дебет 88 і кредит 80. При списанні з балансу неоподержаних боргів, які раніше було визнано сумнівними, роблять запис: дебет 88 та кредит 62.

Аналітичний облік ведеться на рахунку 88 по кожному боргу окремо, якщо на нього було створено резерв.

Списання дебіторської заборгованості з простроченим строком позовної давності відображається бухгалтерським проведенням: дебет 80 та кредит 60, 61, 62, 76.

Синтетичний облік дебіторів ведуть в журналах-ордерах №№ 6, 7, 8, 12, або журналі-ордері № 03, або у відомості № В-5.

5. ОБЛІК КРЕДИТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Без систематичного залучення позичкових коштів неможлива нормальна господарська діяльність будь-якого підприємства, в т.ч. і господарських товариств. Можливість скористатися кредитом у будь-який

момент дає можливість маневрувати власними коштами. Багато операцій можуть здійснюватися тільки за рахунок банківського кредитування з мінімальним залученням власних коштів.

Банки надають кредити, строго дотримуючись таких принципів, як цільовий характер кредитування, забезпеченість, терміновість, поверталість, платність кредитів.

Позики видаються на поточну господарську діяльність, капітальні вкладення, виплату заробітної плати та інші цілі. Банки вимагають забезпечення позик, що видаються, закладом цінностей, що кредитуються, або готовою продукцією в міру її випуску, майбутніми доходами та відрахуваннями, гарантіями вищестоящих організацій.

Позики на поточну господарську діяльність (короткотермінові позики) видаються терміном до одного року. Позики, термін яких перевищує один рік, називають довготривалими. Вони видаються в основному на капітальні вкладення, на затрати для розробки нових видів машин та обладнання, на затрати для запуску нових технологічних ліній і т.д. Тривалість їх, особливо капітальних вкладень, може бути досить значною — шість і більше років.

Грошові кошти, одержані товариством у вигляді позики банку, повинні бути повернені банку в термін, зазначений в кредитному договорі або терміновому зобов'язанні підприємства. Банк має право безумовного стягнення заборгованості і за позиками після терміну платежу або за короткотривалими позиками з дотриманням календарної черговості платежів. При виданні чергових позик банк у першу чергу звертає увагу на сплату заборгованості за позиками, де порушений цей термін. При наявності в підприємстві заборгованості з порушенням терміну оплати, яка на протязі місяця не могла бути ліквідована звичайним шляхом, банк має право реалізувати закладені матеріальні цінності і оплатити позичку за рахунок виручки. Залишок виручки спрямовується на задоволення претензій інших кредиторів.

Плата за кредит здійснюється в процентах до суми одержаної позики. Вона залежить від часу користування позикою і узгодженої процентної ставки, яка визначається кредитним договором. При порушенні термінів оплати за позиками можуть бути застосовані до господарських товариств відповідні штрафні санкції у вигляді подвоєння процентних ставок, їх переліку.

Поточна господарська діяльність підприємства кредитується по сивтезованих об'єктах: сукупності матеріальних запасів і виробничих витрат — промисловість, будівництво, транспорт; сукупності товарів — торгівля, посередницька діяльність; матеріальні цінності та витрати виробництва — сільське господарство; експортні та імпорتنі товари.

витрати на зовнішньо-економічну діяльність. До об'єктів кредитування належать також і інші цінності та витрати. Матеріальні цінності в дорозі кредитуються в межах терміну, встановленого в кредитному договорі. Товари відвантажені і здані роботи кредитуються на термін, необхідний для здачі документів в установу банку, а за даними документами — на термін нормального документообороту, але не більше, ніж на 30 днів.

Не приймаються до кредитування: наднормативна готова продукція, крім тієї, що нагромадилася у зв'язку з транспортними перешкодами або припиненням поставок платником; наднормативні залишки незавершеного виробництва, за винятком сезонних заділь, та інших випадках, матеріальні цінності понад річну потребу, зайві і не використовувані. Матеріальні цінності та витрати виробництва приймаються в розрахунок кредитування за їх фактичною собівартістю.

Між установою банку і товариств укладається кредитний договір. У ньому передбачені об'єкти кредитування, умови одержання та сплати позик, у т.ч. плановий розмір кредиту, процентні ставки плати за кредит, умови і розмір їх підвищення та зниження, розмір власних оборотних коштів, зобов'язання про заклад матеріальних цінностей, що кредитується, джерела сплати позик, термін, на який вони видаються, та інші умови, які сторони вважають за необхідне включити в договір.

В рамках договору установа банку і товариство діють як рівноправні партнери, які стежать за дотриманням умов кредитування. Порушення кредитного договору тягне за собою використання економічних санкцій. При порушенні терміну сплати заборгованості понад 30 днів, видання нових кредитів припиняється. Якщо товариство повністю втратило свої оборотні кошти, то видання кредитів припиняється, а попередньо видані кредити повертаються дестроково. Збиткові товариства, які порушують термін платежів у бюджет, постачальникам, сплату позик, можуть бути оголошені банком неплатоспроможними. Такі підприємства переводяться на особливий режим кредитування та розрахунків. Видані позики дестроково повертаються, далі кредитування припиняється, а черговість платежів визначається банком. Зокрема, банк має право сплатити позичку товариства, яка свесчасно не була сплачена, за рахунок надходження виручки від реалізації його продукції та послуг.

Кредитний договір укладається, як правило, на рік, але якщо підприємство користується постійно позиками банку, договір може укладатися і на триваліший період. Можливий і короткотерміновий договір, коли видається окрема позика, або потреба в кредиті тимчасова чи випадкова. Для позик на капітальні вкладення та інших тривалих кредитів договір укладається на термін наданого кредиту.

Кредитування сукупності запасів та витрат є дуже зручною для підприємств комплексною формою кредитування поточної господарської діяльності. В ній об'єднані практично всі об'єкти кредитування, що є на підприємстві: матеріальні запаси і виробничі затрати, товари відвантажені та здані роботи, в межах терміну оплати, товари і матеріали, продані в кредит.

Позика видається в межах планового розміру кредиту з шоденним визначенням його вільного залишку. При відсутності грошей на розрахунковому рахунку за рахунок позики оплачуються товари, матеріальні цінності, послуги, відкриваються акредитиви і лімітовані чекові книжки для здійснення розрахунків за цінності, що кредитуються та послуги. Виявлений при чергових розрахунках залишок забезпечення дозволяє видати додаткову позичку, що спрямовується на оплату зобов'язаності банку, а залишок грошей, за бажанням підприємства, — на його розрахунковий рахунок.

Позичку сплачує банк шляхом перерахування грошей з розрахункового рахунку підприємства, якщо на ньому залишаються вільні залишки після всіх платежів. Для підвищення оперативності кредитування товариства можуть відкривати позичковий субрахунок в установі банку за місцем знаходження їх філіалів та виробничих одиниць.

Коли не вистає коштів на заробітну плату, в т.ч. з фонду оплати праці, якщо це викликане об'єктивними причинами, то товариство може одержати в банку позичку. Позика видається терміном до 10 днів під підвищені проценти. У випадку повторного звернення до банку за такою позичкою процентна ставка подвоюється. Позика видається в межах розрахункового фонду заробітної плати або вільного залишку фонду оплати праці.

В умовах приватизації, коли товариствам для технічного пероснащення, реконструкції, розширення, будівництва не вистає власних коштів, банки надають їм тривалі кредити. При цьому здійснюються експертну оцінку проектів і відбирають такі, які можуть забезпечити значне підвищення продуктивності праці і якості. Кредитуються також витрати на будівництво житлових будинків та соціально-побутових об'єктів, інші об'єкти, передбачені планами підприємств та організації. Сплати тривалих кредитів починаються після 5-6 років. Можливі й триваліші терміни сплати кредитів, обумовлені в кредитному договорі.

Капітальні вкладення кредитуються шляхом оплати з позицкового рахунку розрахункових документів. Термін оплати кредиту визначають з дня першої оплати з позицкового рахунку. В передбачених випадках терміни сплати кредиту можуть розраховуватися з моменту завершення

будівництва. Установи банків спільно з товариствами, підприємствами та організаціями можуть створювати виробничі потужності і брати участь у фінансово-господарській діяльності підприємства через об'єднання фінансових ресурсів обох партнерів.

Бухгалтерський облік кредитних операцій здійснюється в журналі-ордері № 4 або журналі-ордері № 02 "Облік кредитів та позик банку", або відомості № В-5 відповідно на рахунку 90 "Короткотермінові позики банку" і 92 "Тривалі позики банку". На рахунку 90 на кредиті відображається одержання короткотермінових позик у кореспонденції на дебеті з рахунками 51 "Розрахунковий рахунок", 60 "Розрахунки з поставальниками та підрядниками". При сплаті одержаних позик дебетують рахунок 90 "Короткотермінові позики банку" і кредитують рахунок 51 "Розрахунковий рахунок".

Довготермінові кредити обліковують за видами одержаних позик. Одержання кредиту відображається проводкою: дебет рахунку 82 "Використання кредитів банку за рахунок прибутку та фондів", кредит рахунку 92 "Тривалі кредити банку". Сплата тривалих кредитів відображається на дебеті рахунку 92 "Тривалі кредити банку" і кредиті рахунків 51 "Розрахунковий рахунок" або 54 "Розрахунки в банку за коштами на капітальні вкладення". Одночасно суми погашення кредиту списують за рахунок відповідного джерела оплати. При цьому кредитують рахунок 82 "Використання кредитів банку за рахунок прибутків та фондів" і дебетують рахунки 81 "Використання прибутку" (при оплаті за рахунок прибутку), 87 "Фонди економічного стимулювання" (при оплаті за рахунок фонду нагромадження), 88 "Фонди спеціального призначення" (при оплаті за рахунок резервного фонду та інших фондів), 89 "Резерв майбутніх витрат та платежів" (за рахунок ремонтного та страхового фондів).

РОЗДІЛ 6. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА (ОБІГУ) ТА ВИЗНАЧЕННЯ СОВІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

1. СКЛАД ТА ГРУПУВАННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА, МЕТОДИ І СИСТЕМИ ЇХ ОБЛІКУ

Склад витрат на виробництво визначений Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", який прийнятий Верховною Радою України 28 грудня 1994 р. № 339/94-ВР.

На основі цього закону собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства складається з витрат, що пов'язані з використанням у

процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво та реалізацію.

До витрат виробництва (обігу), що включається до собівартості продукції належать: затрати на підготовку та освоєння виробництва продукції; затрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), обумовлені технологією та організацією виробництва, включаючи затрати, на контроль за виробничими процесами та якістю вироблюваної продукції; затрати, пов'язані з використанням природної сировини; затрати, пов'язані з вдосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якісних характеристик продукції; затрати, на винахідництво та раціоналізацію; затрати, на обслуговування виробничого процесу; затрати, на забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки; поточні затрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення; затрати, пов'язані з управлінням виробництвом; затрати, пов'язані з підготовкою та перепідготовкою кадрів; витрати, пов'язані з передбаченим чинним законодавством набором робочої сили; затрати на перевезення робітників до місця роботи і назад; додаткові затрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом; оплати, передбачені законодавством про працю, за відпрацьований на виробництві (невичинний) час; відрахування на державне соціальне страхування і пенсійне забезпечення; платежі на обов'язкове страхування майна, що належить до основних засобів та окремих категорій працюючих; затрати на сплату відсотків за короткотермінові позики банків, по векселях і т.д.; оплата послуг банків за посередницьку діяльність (факторингових операцій); затрати на гарантійне обслуговування та ремонт продукції; затрати, пов'язані зі збутом продукції; затрати на утримання приміщень, що надаються безкоштовно закладам громадського харчування для обслуговування працівників свого закладу; затрати на відтворення основних засобів; авторський гонорар та лекційний гонорар, який пов'язаний з основною виробничою діяльністю; податки, збори та інші обов'язкові відрахування; інші витрати, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з чинним законодавством. Основні положення більш детально характеризують склад витрат і розділяють їх на ті, що включаються в собівартість продукції (робіт, послуг) і ті, які не включаються в собівартість.

Таким чином, розглядаючи склад витрат, ми вже здійснили їх групування в даному випадку за такою ознакою, як відношення до собівартості продукції (затрати, що включаються, і ті, що не включаються, в собівартість продукції).

Крім цієї ознаки, планово-облікове групування затрат здійснюється за такими ознаками:

- економічними елементами кошторису;
- способом включення елементів затрат в об'єкт обліку: калькуляції (прямі, непрямі);
- місцем виникнення – центрами затрат (господарство, підприємство, виробництво, дільниця, бригада та інші);
- видами продукції (вироби, роботи, послуги);
- відношенням до калькуляційного (календарного) періоду (поточні, попередні, послідовні);
- елементами собівартості (статті затрат);
- сферою виникнення (виробничі, невиробничі, позавиробничі);
- ступенем охоплення планом, або нормуванням (планові, позапланові);
- відношенням до виробництва (основні, накладні);
- відношенням до обсягу виробництва (постійні, змінні);
- однорідністю складу (однорідні, неоднорідні).

Затрати, що включаються в собівартість продукції (робіт та послуг), групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами: матеріальні затрати (за вирахуванням вартості зворотних відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних фондів; інші витрати.

Склад витрат виробництва (робіт, послуг) поданий за типовою номенклатурою витрат. В той же час слід також виходити з того, що кожне конкретне господарське товариство, ставить перед собою і певні завдання і цілі. Тому в залежності від специфіки технології та організації виробництва, господарської діяльності будуть і формуватись затрати. Тобто, крім типових витрат, будуть мати місце, ще й специфічні витрати, а в цілому це буде специфічний склад витрат. Наприклад, ті господарські товариства, які будуть займатися переробкою сировини, обробкою матеріалів в затратах виробництва в них основну долю складуть матеріальні витрати. Господарські товариства, які займаються розробкою (видобутком) сировини (пісчані та кам'яні кар'єри, видобуток вапняків, крейди тощо) в своїх затратах будуть мати переважаючими такі витрати як затрати на паливо та енергію, знос (амортизація) обладнання. Господарські товариства, що займаються посередницькою діяльністю в витратах обігу будуть мати переважаючими витрати на заробітну плату, на рекламу, на тару. Тому відповідно до технології та організації виробництва організовується облік витрат виробництва.

Методи обліку витрат у господарських товариствах можуть бути різні. В даний час всі методи обліку витрат на виробництво в залежності

від особливостей технології та організації виробничого процесу поділяються на такі: попередільний (попроцесний, або простий), попередільний, позамовний, повирібний.

Однорідний (попроцесний, або простий) метод обліку використовується у виробництвах, де ведеться видобуток сировини (кар'єри по видобутку каменю, піску, вапна, гіпсу, крейди, торфу і т.д.). В цих виробництвах практично відсутнє незавершене виробництво, випускається один рідко два види продукції. Тому тут всі витрати на виробництво продукції групуються в розрізі калькуляційних статей витрат і відносяться до всієї продукції переділу. Також немає необхідності розподіляти витрати між випуском готової продукції і незавершеним виробництвом з одного боку, і між окремими видами продукції – з другого боку.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво застосовується в оброблювальних виробництвах, де технологічний процес складається з ряду послідовних переділів – перервних стадій обробки, які являють собою сукупність операцій або процесів, в результаті яких виготовляється однорідна за вихідним матеріалом і характером обробки продукція (напівфабрикати та закінчена продукція). При цьому виготовляється продукція різних видів та сортів, що досягається не тільки відокремленням їх виробництвом, але головним чином відмінностями в рецептурі матеріалів, що використовуються, тривалістю технологічного процесу та інш. Даний метод використовується в господарських товариствах, які зайняті виробництвом харчових продуктів, виробів з скла, фарфору, прядильно-ткацьким промислом і т.д. Суть цього методу полягає в тому, що прямі витрати виробництва плануються і обліковуються за переділом виробничого процесу, а всередині кожного переділу – за затвердженою номенклатурою калькуляційних статей витрат. Кількість переділів, за якими ведеться планування та облік витрат визначається самим господарським товариством.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво найбільш поширений на підприємствах приватного бізнесу. Він застосовується в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах, де здійснюється обробка сировини і матеріалів і де виготовляються вироби, які не повторюються, або рідко повторюються (художні промисли, виготовлення меблів за замовленнями, виготовлення різних замовлень, робіт, послуг тощо). Об'єктом обліку витрат є окремий вид замовлення, що відкривається на заздалегідь визначену кількість однакових виробів або певний об'єм виконаних робіт або послуг. Суть позамовного методу полягає в тому, що планування та облік виробничих витрат здійснюється за кожним замовленням, а всередині нього в розрізі встановленої номенклатури кальку-

ляційних статей витрат. Фактична собівартість випущеної продукції, виконаних робіт та послуг за кожним замовленням калькулюється по його закінченні сумуванням витрат на виробництво з врахуванням повернення невикористаних матеріальних цінностей і є не середньою, а визначеною величиною. Калькуляція окремих видів виробів за фактичною собівартістю в цьому випадку складається способом прямого розрахунку, тобто сума всіх витрат на виробництво ділиться на кількість замовлень, що входить в це замовлення.

Незавершене виробництво в умовах даного методу особливо не оцінюється і його величина визначається сумою витрат по кожному незакінченому замовленню.

Повирібний метод обліку витрат на виробництво використовується в масових і серійних виробництвах господарських товариств, де йде переробка сировини і матеріалів (пошив взуття, одягу і т.д.). Об'єктом обліку витрат є окремий виріб, або група однорідних виробів. Суть цього методу полягає в тому, що планування та облік витрат на виробництво здійснюється за кожним виробом (групою однорідних виробів) в розрізі встановленої номенклатури калькуляційних статей витрат, а собівартість одиниці продукції калькулюється шляхом ділення суми всіх витрат на виробництво на кількість виготовленої на протязі певного періоду продукції даного виду. Собівартість одиниці окремих видів продукції, що входять в склад групи однорідних виробів, визначається з допомогою системи коефіцієнтів, або іншим способом.

Повирібний метод обліку витрат на виробництво відрізняється від позамовного тим, що під замовленням розуміють разове виробництво, що не повторюється, або рідко повторюється. Перший застосовується в масовому і серійному виробництві, другий в індивідуальному.

Незалежно від існуючих методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, які формуються під впливом організаційно-технологічних особливостей виробництва, підприємства, товариства, господарства повинні з достатньо високим ступенем оперативності здійснювати облік та контроль за затратами виробництва (поточний, щоденний контроль за витратами на основі норм, або контроль за кінцевим результатом діяльності господарства, товариства, підприємства за звітний місяць, квартал).

При цьому економічно оправдано використовувати такі системи обліку, як "Стандарт-кост" і "Директ-костинг".

Під системою стандарт-кост розуміють завчасно визначені або поперед складені кошториси затрат на виробництво одного або кількох виробів одного виду на протязі певного нинішнього і наступного періодів. Кошти затрат на виробництво використовуються для оперативного

порівняння з фактичною собівартістю. Система стандарт-кост передбачає:

- а) розробку норм стандартів;
- б) складання стандартної калькуляції;
- в) облік фактичних затрат з виділенням відхилень від стандартів.

Підприємець встановлює для себе стандартну собівартість з метою визначення наступної ціни і виявлення, як вона змінюватиметься, щоб забезпечити рентабельність виробництва. Поняття "стандарт-кост" означає стандартні вартості: "стандарт" – кількість необхідних виробничих затрат (матеріальних і трудових) для випуску одиниці продукції або завчасно обчислені витрати на виробництво продукції, або надання послуг; "кост" – це грошовий вираз виробничих затрат, що припадають на одиницю продукції.

Система стандарт-кост застосовується переважно для забезпечення контролю за прямими затратами виробництва – трудових і матеріальних, а кошторисні калькуляції – для контролю за накладними витратами.

Стандарти поділяються на базові, поточні, ідеальні, досяжні і полегшені. Базові розробляються і діють кілька років; поточні діють менш тривалий період (до одного року); ідеальні діють при максимальному рівні продуктивності праці та ідеальних виробничих умовах; досяжні стандарти, це стандарти, які реально можуть виконуватись працівниками фірми; полегшені стандарти застосовують до некваліфікованих робітників із великими затратами праці і низькій тарифній ставці.

За системою стандарт-кост, для виконання замовлення фірма на підставі технології виробництва готує карточку стандартної собівартості для кожного виробу, в якій відображається кількість витрачених матеріалів, робочої сили, накладних витрат.

Директ-костинг – це система калькуляції витрат виробництва, при якій в затрати на виробництво включаються тільки змінні витрати, а постійні та постійні накладні витрати не входять до елементів собівартості. Вони як витрати даного періоду списуються з отриманого прибутку на протязі того періоду, в якому вони були здійснені. Отже постійні накладні витрати виключаються з вартості товарних запасів на початок і кінець року незавершеного виробництва.

Практичне застосування директ-костингу у великій мірі визначається правильним розподілом затрат на постійні та змінні. Складність розробки методу такого розподілу затрат полягає в тому, що один і той же вид затрат в одному випадку відноситься до змінних витрат, а в іншому – до прямих. Отже першою відмінною особливістю системи директ-костинг є розподіл виробничих витрат на постійні та змінні.

Другою особливістю цієї системи є інтеграція виробничого і фінансового обліку.

Третьою відмінною особливістю калькуляції собівартості продукції за системою директ-костинг є процес багатостадійного складання звіту про доходи промислових господарств. Ці звіти складаються на основі маржинального доходу. Багатоступінчаті звіти мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній – чистий дохід.

Маржинальний дохід визначається як різниця між обсягом реалізованої продукції та змінними затратами.

Чистий дохід обчислюється як різниця між маржинальним доходом та постійними затратами.

Багатостадійний спосіб постійно розвивається і вдосконалюється. Основні форми багатостадійних звітів про доходи фактично стандартизувались.

2. АНАЛІТИЧНИЙ ТА СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК ВИТРАТ

У господарських товариствах для обліку витрат виробництва застосовують один-два рахунки виробництва, а в деяких випадках і більше. На рахунок 20 "Основне виробництво" доцільно відкрити такі два субрахунки: 20-1 "Продукція", 20-2 "Послуги". Для обліку непрямих витрат і витрат майбутніх періодів рекомендується застосовувати рахунки: рахунок 26 – "Загальногосподарські витрати" і рахунок 31 – "Витрати майбутніх періодів".

Якщо використовують лише рахунок 20 "Основне виробництво", тоді на ньому обліковують витрати на сировину і матеріали, послуги сторонніх організацій без капітальних вкладень, транспортні витрати, амортизацію, витрати на поточний ремонт, паливо, витрати на рекламу, підготовку кадрів, канцелярські, поштові витрати, витрати на відрядження, зношення МШП, електроенергію, орендну плату за основні засоби, заробітну плату, відрахування на соціальне страхування, проценти за кредит.

Коли в господарських товариствах, крім рахунку 20 "Основне виробництво", застосовують рахунки 26 та 31, тоді на них відповідно обліковують частину тих витрат, що відображались на рахунок 20. Так, на рахунок 26 "Загальногосподарські витрати" обліковують витрати на утримання правління, витрати на відрядження, канцелярські, поштові витрати, оренду приміщення, утримання приміщень, опалення, освітлення, воду, матеріали, паливо, МШП, зношення МШП, амортизацію, відрахування до ремонтного фонду, представницький фонд.

На рахунок 31 "Витрати майбутніх періодів" обліковують витрати на річну передплату, оренду приміщень, річну плату за телефон, квартальні проїзні квитки тощо.

Як було зазначено вище, в господарських товариствах можливе використання інших рахунків (23, 24, 25, 28) крім зазначених. Облік витрат виробництва ведеться в журналі-ордері № 10 при повній журнальній ордерній формі, або журналі-ордері № 05 при скороченій формі, або відомості обліку виробництва (типова форма № В-3) при спрощеній формі рахівництва. Відомість обліку витрат на виробництво, форма № В-3 (при незначній номенклатурі виробів) містить інформацію зведеної калькуляції продукції, яка виготовляється, тому додаткових місячних калькуляцій складати не треба. Відомість обліку витрат на виробництво складається з двох частин: в одній збираються всі витрати, а в другій — собівартість і прибуток від випуску одиниці виробів (робіт, послуг).

У відомості передбачені графи, до яких заносять нумерацію виробів, назви виробів і перелік статей витрат.

Відомість заповнюється поетапно на основі відповідних первинних документів (перша частина). Одержані дані про витрати матеріалів на виробництво продукції, робіт, послуг бухгалтер передає виконавцям робіт (матеріально відповідальній особі), яка розподіляє кількість витрачених матеріалів на кожен вид продукції, що виготовляється, і оформлює списання "Актом витрат матеріалів на виробництво". У лівій частині акту записують витрачені матеріали, а в правій — назву і кількість готової продукції. Таким чином досягаються достовірність і контроль витрачання матеріалів на виробництво продукції. Виконавець робіт складає акт, а керівник відповідного виробництва його затверджує. Головний бухгалтер подає ціни на витрачені матеріали і визначає суму витрат матеріалів на кожен вид виготовленої продукції. До вартості матеріалів додається сума транспортно-заготівельних витрат на кожну назву витрачених матеріалів. Акт служить основою для записів у "Відомість обліку витрат на виробництво" в частині матеріальних витрат. Для контролю за витрачанням інших матеріалів, МПП на господарські потреби складається "Акт витрат інших матеріалів, МПП на господарські потреби, зношення МПП" з вказівкою напрямку витрат кожного найменування матеріалів. Порядок оформлення цього акту аналогічний. Їх списання відображається записом: дебет рахунок 20, кредит рахунків 05, 06, 08, 12, 13. Коли матеріальні витрати важко списати прямим шляхом, тобто віднести на той чи інший вид виробів безпосередньо, дебетують рахунок 26 "Загальногосподарські витрати".

Нарахування по статтях "Знос (амортизація) майна", "Ремонтний фонд" здійснюється на основі даних "Відомості обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу)" (типова форма № В-1). При цьому дебетуються рахунки 20 і 26 і кредитується рахунок 89.

Витрати на оплату праці обліковуються в розрахунковій відомості. Нарахування і утримання із заробітної плати проводяться у відповідності з чинним законодавством і відображаються записом по дебету рахунків 20, 26 і кредиту 70.

У господарських товариствах первинні документи з обліку виробітку можуть складатися, але тоді обов'язково необхідно повністю обліковувати випуск (здачу) виробленої продукції (послуг). Ця ж особа, яка веде облік випуску продукції, розподіляє заробітну плату за видами продукції (послуг).

Для розподілу суми витрат на оплату праці на рахунках виробничих витрат складається "Відомість розподілу заробітної плати за видами продукції". Вона має такі реквізити: номер замовлення і стаття витрат (наприклад, ремонт, придбання, резерв на відпустку); назва продукції (робіт, послуг); сума прямої заробітної плати; зарплата апарату управління; всього до розподілу; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальне і медичне страхування.

У відомості розподілу заробітної плати передбачені графи для обліку додаткової заробітної плати і відрахувань на державне соціальне страхування, а також медичне страхування. Ці нарахування в першу чергу відносять на дебет рахунків витрат для кожного виду продукції, яка випускається (їх відображають у "Відомості обліку витрат на виробництво продукції" з кредиту рахунків 89 "Резерв майбутніх витрат та платежів" (за відпустку) і 69 "Розрахунки по страхуванню". Таким чином здійснюється аналітичний і синтетичний облік витрат на оплату праці.

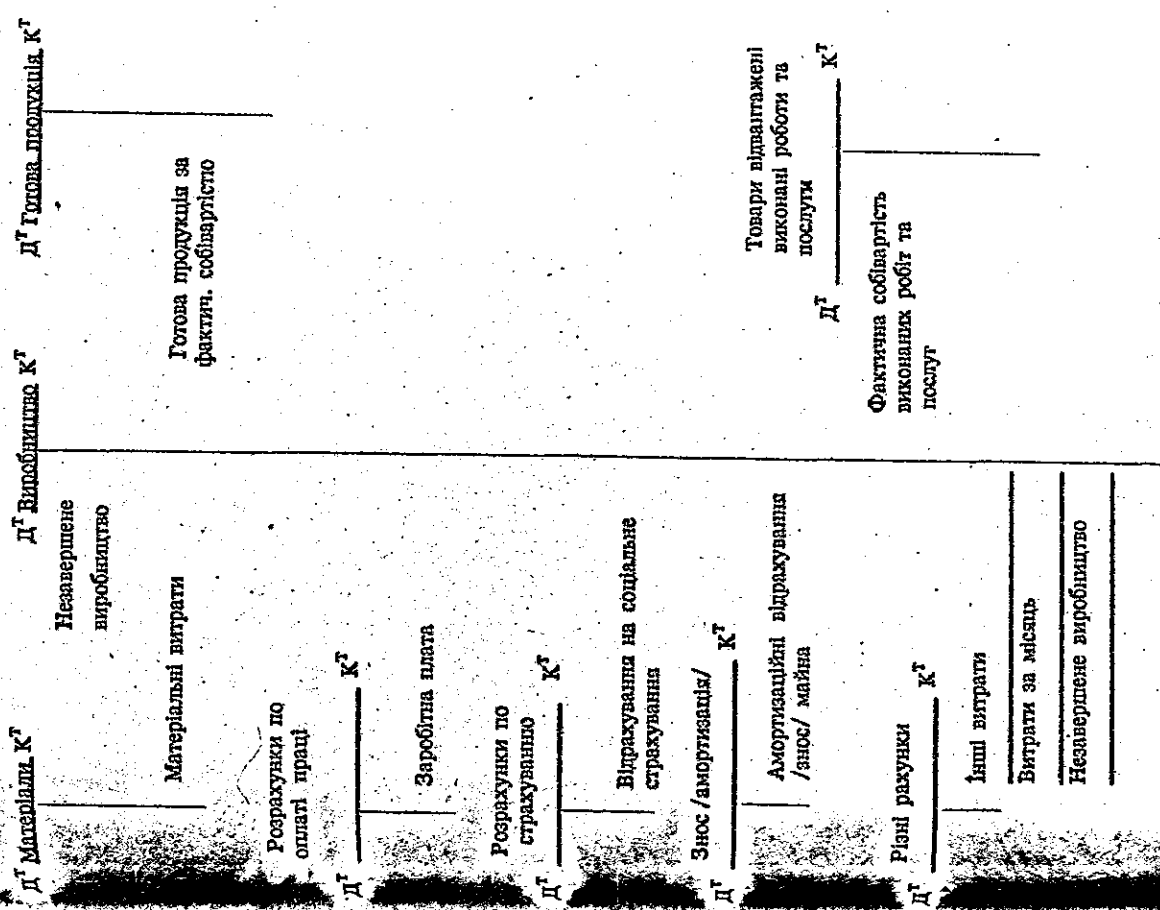
При незначній номенклатурі виробів "Відомість розподілу заробітної плати за видами продукції" можна не складати, а інформацію відразу записати у розрахункову або розрахунково-платіжну відомість (у вільних графах "Нараховано за видами оплати").

Витрати електроенергії записуються на основі показників лічильників і відповідних первинних документів.

У випадках, коли, крім рахунку 20, відкривають ще рахунок 26, підсумки на дебеті і кредиті останнього повинні бути рівні між собою. При цьому складається бухгалтерський запис: дебет рахунок 20 "Основне виробництво", кредит рахунок 26 "Загальногосподарські витрати".

Списання витрат на річну передплату, оренду приміщень, річну оплату за телефон тощо здійснюється записом: дебет рахунок 20 "Основне

Схема 3. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ



виробництво", кредит рахунку 31 "Витрати майбутніх періодів" у рівновеликих сумах щомісячно. В кінці місяця підраховують підсумки у "Відомості обліку витрат на виробництво" по дебету рахунку 20 "Основне виробництво". Бухгалтер розподіляє непрямі витрати на окремі види продукції. До них належать: витрати на електроенергію, знос амортизації і ремонтний фонд, загальногосподарські витрати. Ці витрати розподіляють, як правило, пропорційно до основної заробітної плати. Потім відраховують суму витрат для кожного виду продукції, а підсумок записують у графі "Всього витрат". Для визначення собівартості одиниці виготовленої продукції в графі "Випуск-кількість" записують з "Акту витрат матеріалів на виробництво" кількість виготовленої продукції. Визначається собівартість продукції за формулою:

$$C = \frac{O_1 + Z - B - O_2}{K}$$

де С - собівартість виготовленої продукції за місяць;
 O₁, O₂ - незавершене виробництво відповідно на початок і кінець місяця (сальдо на рахунку 20);
 З - витрати за місяць на виробництво (дебетовий оборот на рахунку 20);
 В - повернення і списання з виробництва протягом місяця;
 К - кількість виготовленої продукції.

На вартість виготовленої продукції (графа "Всього сума") кредитується рахунок 20/1 "Продукція" і дебетується рахунок 40 "Готова продукція", а на суму послуг кредитується рахунок 20/2 "Послуги" і дебетується рахунок 45 "Товари відвантажені, виконані роботи та послуги".

Витрати, що відносяться на незакінчену продукцію, рахуються на рахунок 20 в розрізі виробництв (видів продукції) як незавершене виробництво.

Залишки незавершеного виробництва на початок місяця показують у відомості згідно відповідним даним відомості № В-3 за минулий місяць, а залишки на кінець місяця визначаються за актами інвентаризації незавершеного виробництва, або за обліковими даними.

Облік виробництва в цих регістрах можна змоделювати так (див. схему 3):

Таким чином, відомість за формою В-3 використовується для аналітичного і синтетичного обліку витрат по виробництву продукції (робіт, послуг), а також витрат по капітальних вкладеннях. Облік витрат по капітальних вкладеннях розглядається окремо в цьому розділі.

Синтетичний облік витрат при журнально-ордерній формі ведеться в ж-о № 10, а при скороченій формі в журналі-ордері № 05.

3. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ В ТОВАРИСТВАХ, ЩО ЗАЙМАЮТЬСЯ РІЗНИМИ ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

Крім господарської діяльності, пов'язаної з промисловим виробництвом, господарські товариства можуть займатися і іншими видами діяльності: будівництвом, посередницькою діяльністю, сільським господарством, транспортним обслуговуванням, науковою діяльністю та іншими видами.

Господарські товариства будівельного профілю обліковують всі витрати по дебету рахунку 20, як і промислового профілю. На рахунку 20 обліковують витрати на виконання робіт по будівництву та монтажу по об'єктах, що виконуються для замовників. Аналітичний облік ведеться за окремими об'єктами в розрізі прямих витрат. Витрати на утримання та експлуатацію машин та механізмів і накладні витрати попередньо обліковують на рахунках 24, 26 і щомісячно списують на рахунок 20 в розрізі об'єктів. Витрати на утримання та експлуатацію машин та механізмів розподіляються між будівельними об'єктами пропорційно до відпрацьованого часу, або об'ємів виконаних робіт будівельними машинами та механізмами. Накладні витрати при списанні їх на витрати будівництва в розрізі об'єктів розподіляються пропорційно до суми прямих витрат.

Найкраще облік витрат за всіма видами виробництва вести в журналі-ордері № 10-б. Тут по об'єктах накопичуються всі витрати з місяця в місяць, аж до завершення будівництва. Окремо виділено облік по рахунках 24 (в розрізі будівельних машин) і 26 по статтях витрат, які включаються в накладні витрати. Це дозволяє оперативніше вести контроль і управління за станом будівництва по об'єктах, мати постійну інформацію про затрати будівництва, незавершене будівництво, визначати результати при здачі будівельних об'єктів.

Для обліку здачі будівельно-монтажних робіт та визначення фінансового результату від реалізації застосовується журнал-ордер № 11-б. На суму виконаних робіт складають запис по дебету рахунку 62 "Розрахунки з покупцями і замовниками" і кредиту рахунку 46 "Реалізація" (за проіндексованою кошторисною вартістю, або за договірною вартістю).

Списання фактичної собівартості виконаних робіт по зданих замовнику об'єктах оформляється записом по дебету рахунку 46 і кредиту рахунку 20. Податок на добавлену вартість по зданих будівельних об'єктах теж відображається за дебетом рахунку 46 і кредит рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом" субрахунок 4 "Податок на добавлену вартість".

Шляхом порівняння дебетового і кредитового оборотів по рахунку 46 знаходять результат від реалізації: прибуток (Дебет рахунку 46, кредит рахунку 80), або збитки (Дебет рахунку 80, кредит рахунку 46).

Велика питома вага господарських товариств, це таких, що займаються посередницькою діяльністю (оптова та роздрібна торгівля, продаж товарів через аукціон, консігнаційні склади і т.д.). Для обліку товарів застосовують рахунок 41 "Товари" і регулюючий рахунок 42 "Торговельна націнка". Облік витрат обігу ведеться на одноіменному рахунку 44 "Витрати обігу".

Для кращого сприйняття обліку операцій в господарських товариствах посередницького профілю подамо їх у вигляді прикладу, згрупувавши на основі первинних документів в окремий реєстр. Назвемо його "Журнал реєстрації господарських операцій".

Таблиця 9

Журнал реєстрації господарських операцій

№№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, крб	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Надійшли товари а) на суму заборгованості постачальникам б) на суму торговельної націнки	18000000 4000000	41 41	60 42
2.	Реалізовано товарів	20000000	50	41
3.	Списано націнку по реалізованих товарах	6500000	42	46
4.	Нараховано заробітну плату працівникам	3000000	44	70

Продовження табл. 9

1	2	3	4	5
5.	Нараховано прибутковий податок, що утримується з заробітної плати працівників	300000	70	68/1
6.	Нарахування заборгованості перед фондом зайнятості (3000000 x 1% : 100%)	30000	44	69/3
7.	Утримано з заробітної плати 1% в Пенсійний фонд (3000000 x 1% : 100%)	30000	70	69/1
8.	Проведені відрахування в Пенсійний фонд і фонд соціального страхування (3000000 x 37% : 100%)	1110000	44	69/1 69/2
9.	Нарахування заборгованості перед фондом Чорнобиль (3000000 x 12% : 100%)	360000	44	68/2
10.	Нарахування податку на додану вартість (6500000 x 20% : 100%)	1300000	46	68/4
11.	Нараховано орендну плату орендодавцем	80000	44	76
12.	Списуються витрати обігу на реалізовані товари (3000000 + 30000 + 1110000 + 360000 + 800000)	4580000	46	44
13.	Визначається прибуток (6500000 - 1300000 - 4580000)	620000	46	80
14.	Нараховується податок на прибуток (620000 x 30% : 100%)	186000	81	68/3

Господарські товариства, які своїм профілем обрали громадське харчування (буфети, бари, їдальні, кафе, ресторани, бістро тощо), органічно поєднують в собі функції виробництва (процес приготування їжі) і споживання. Розділяти витрати в обліку на виконання кожної з

функцій практично неможливо, тому вони обліковуються, як і в товариствах, що займаються посередницькою діяльністю, разом на рахунок 44 "Витрати обігу".

Крім продукції власного виробництва (різноманітних страв, кулінарних виробів, напівфабрикатів) без кулінарної сировини реалізують і цілий ряд купівельних товарів (хліб, соки, алкогольні напої, кондитерські вироби, приправи тощо). Але в загальному товарообороті повинна переважати продукція власного виготовлення.

Так як витрати виробництва і обігу обліковуються разом, обчислити фактичну собівартість власної продукції практично неможливо. Це можна зробити лише досить наближено і то виходячи з основних прямих витрат (сировини, продуктів і заробітної плати). Тому рахунок 20 "Основне виробництво" в господарських товариствах, які займаються громадським харчуванням, практично не виконує своїх основних функцій, а стає матеріальним рахунком і використовується лише для обліку руху продуктів на кухні.

Господарські товариства сфери громадського харчування одержують продукти і товари з тих же джерел, що і господарські товариства, які займаються посередницькою діяльністю, тобто практично за такими ж цінами. Але рівень витрат обігу тут набагато вищий ніж у торгівлі. Тому для покриття всіх витрат і формування доходу господарські товариства сфери громадського харчування роблять необхідні націнки.

Націнки обчислюються диференційовано в залежності від виду продуктів та товарів, а також категорії господарського товариства.

Надходження продуктів, сировини і товарів відображається аналогічними записами, як і в господарських товариствах посередницького профілю.

Відпуск продуктів, сировини, товарів на кухню оформляється вимогами-накладними і оцінюється за продажними цінами. При цьому роблять запис по дебету рахунку 20 "Основне виробництво" і кредиту рахунку 41 "Товари".

Матеріально-відповідальною особою на кухні є завідуючий виробництвом, або шеф-кухар, які відповідають за збереження та відпуск продуктів. Продукція з кухні відпускається споживачам за чеками касовими апаратами, а в буфети та інші заклади громадського харчування за продажними цінами на основі накладних, або забірних листів. На основі цих документів щоденно складають акт про реалізацію та відпуск власної продукції.

Первинні документи (вимоги-накладні, акти, або довідки про реалізацію, або відпуск власної продукції) є основою для підготовки звіту завідуючого виробництвом (кухари) про рух продукції на кухні.

Вартість реалізованої продукції за продажними цінами згідно звіту списується з підзвіту завідуючого виробництвом (повара) такою проводкою: дебет рахунку 46 "Реалізація" і кредит рахунку 20 "Основне виробництво".

Якщо кухонна продукція списується через буфети, тоді її відпущу відображається записом по дебету рахунку 41 "Товари" і кредиту рахунку 20 "Основне виробництво", а при списанні реалізованої кухонної продукції через буфети дебетують рахунок 46 "Реалізація" і кредитують рахунок 41 "Товари".

Виручка від реалізації власної продукції та купованих товарів відображається по дебету рахунку 50 "Каса" і кредиту рахунку 46 "Реалізація".

До господарських товариств науково-консультаційного профілю відносять товариства, які займаються наданням різних консультацій при наявності відповідної ліцензії (юридична, аудиторська і т.д.), та науковими і практичними розробками (науково-дослідні, практично-конструкторські, технологічні та інші).

Витрати на проведення консультацій, робіт ведуть за кожним замовником (темою) окремо. В межах теми чи замовлення витрати обліковують по встановлених статтях витрат.

Прямі витрати списують відразу на рахунок 20 "Основне виробництво" в розрізі кожного замовника чи теми. Накладні витрати попередньо обліковують на рахунок 26 "Загальногосподарські витрати" і в кінці місяця списують їх на рахунок 20 "Основне виробництво", розподіляють між замовниками і темами пропорційно до прямих витрат.

4. ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ВКЛАДЕНЬ

Для нарощування виробничого потенціалу та поновлення основних засобів господарські товариства здійснюють капітальні вкладення.

Капітальні вкладення є витратами господарського товариства на поповнення і поновлення основних засобів, їх реконструкцію, технічне переозброєння і модернізацію, будівництво нових об'єктів. Для обліку капітальних вкладень передбачені відповідні рахунки згідно з Планом рахунків: 07 "Будівельні матеріали та обладнання для встановлення", 33 "Капітальні вкладення".

Синтетичний і аналітичний облік капітальних вкладень господарські товариства здійснюють у журналі-ордері № 08, або відомості форми № В-3. При повній журнально-ордерній формі обліку в журналі-ордері № 16 і відомості № 18.

Залежно від способу виконання робіт капітальні вкладення здійснюють сторонні організації на основі договору підряду (підрядний спосіб) і власними силами (господарським способом).

При підрядному способі підрядник (організація, яка здійснює для господарського товариства будівельно-монтажні роботи), виставляє товариству (замовнику) рахунки, який їх акцептує (дебет рахунку 33 "Капітальні вкладення", кредит рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками") і оплачує (дебет рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" і кредит рахунків 92 "Довгострокові позики банку" (коли оплата рахунків підрядника здійснюється за рахунок позики банку), 51 "Розрахунковий рахунок" (коли оплата здійснюється за рахунок коштів від зносу (амортизації) майна, фондів, прибутку).

Такими ж бухгалтерськими проводками відображаються і операції придбання товариством обладнання, що не потребує монтажу. При погашенні кредитів дебетують рахунок 92 і кредитують рахунок 51.

Використання джерел фінансування на будівництво та придбання основних засобів та погашення довгострокового кредиту відображається такими записами, в залежності від джерел фінансування: дебет рахунку 81 "Використання прибутку", 87 "Фонди економічного стимулювання", 88 "Фонди спеціального призначення" і кредит рахунку 88 "Фонди спеціального призначення" субрахунок "Фонд основних засобів".

При господарському способі всі витрати господарського товариства збираються на дебеті рахунку 33 "Капітальні вкладення" з кредиту різних рахунків (02, 05, 06, 07, 50, 51, 69, 70, 71, 76 та інших). В міру проведення витрат вони списуються за рахунок джерела фінансування капітальних вкладень так, як і при підрядному способі.

При придбанні обладнання, що потребує монтажу, його спочатку приймають на склад (складський майданчик). При цьому складають запис за дебетом рахунку 07 "Будівельні матеріали та обладнання до встановлення" і кредитом рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками".

При проведенні оплати дебетують рахунок 60 і кредитують рахунок 51. При передачі в монтаж обладнання дебетують рахунок 33 і кредитують рахунок 07.

Після закінчення будівництва, незалежно від його способу, і введення об'єкту в експлуатацію, обліковані на рахунку 33 витрати списують в дебет рахунку 01 "Основні засоби".

РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

1. ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Готовою вважається продукція, яка повністю закінчена виробництвом, пройшла технічне випробування, відповідає вимогам діючих стандартів або технічним умовам, прийнята технічним контролем підприємства і передана на склад або замовникам. В господарських товариствах, де відсутні склади, продукція приймається матеріально-відповідальною особою, призначеною керівником підприємства.

Відповідальність за наявність, збереження і рух готової продукції на складі покладається на матеріально-відповідальних осіб (зав. складами, комірниками тощо), з яким укладається визначеної форми договір про повну матеріальну відповідальність. Ці особи підписують первинні документи по руху готової продукції на складі.

У синтетичному обліку і балансі готова продукція оцінюється за фактичною собівартістю її виготовлення. У поточному (аналітичному) обліку готова продукція оцінюється: за фактичною собівартістю, за плановими або відпускними цінами.

Облік руху готової продукції за окремими її найменуваннями (аналітичний облік), за фактичною собівартістю найбільше відповідає синтетичному обліку на рахунках – облік ведеться в одній і тій же оцінці. Але фактична виробнича собівартість продукції визначається в кінці місяця, а надходить продукція на склад і відпускається покупцям кожного дня. Тому поточний облік готової продукції за фактичною виробничою собівартістю застосовують на невеликих підприємствах з обмеженою номенклатурою продукції, коли до моменту відпуску продукції покупцям відома її фактична виробнича собівартість. Така оцінка продукції (виробничих послуг і робіт) рекомендована також для малих підприємств.

Якщо в товаристві виготовляється велика номенклатура продукції (робіт, послуг), то поточний облік її ведеться за плановими або відпускними цінами. У цьому разі окремо виділяється відхилення фактичної виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) від її вартості за обліковими цінами. Ці відхилення відображаються в реєстрах не за окремим найменуванням продукції, а за однорідними її групами.

Для оцінки продукції за середньорічною або середньоквартальною плановою виробничою собівартістю необхідна розробка цих цін на кожний вид продукції (робіт, послуг). Особливо така оцінка неефективна в умовах постійного різкого зростання собівартості продукції і зміни

відпускних цін. Найбільш доцільно при великій номенклатурі продукції вести поточний облік продукції за відпускними цінами (без акцізного збору). Крім того, при великій номенклатурі продукції синтетичний облік ведеться за узагальненими показниками – групами продукції.

Завданням обліку готової продукції є:

- правильне і своєчасне оформлення первинних документів руху продукції на підприємстві;
- контроль за наявністю, рухом і станом запасів продукції на складах;
- контроль за відвантаженням продукції і розрахунках з покупцями у відповідності з укладеними договорами;
- контроль за виконанням планів реалізації продукції і витратами по реалізації;
- правильне і своєчасне відображення в обліку реалізації продукції і виявлення результатів від реалізації.

Виготовлену продукцію передають із виробництва на склад готової продукції (матеріально-відповідальній особі) за накладними, відомостями, примально-здавальними актами або іншими первинними документами. У них зазначають номер і дату документу, шифри цеху і складу, назву продукції та її номенклатурний номер, одиницю вимірювання, кількість зданої і фактично прийнятої продукції. Документи підписують: здавач (представник цеху, виготовлювача продукції), одержувач (завідуючий складом або інша матеріально-відповідальна особа) і представник відділу технічного контролю. Виконані роботи і послуги для сторонніх організацій оформляють примально-здавальними актами, в яких вказуються: номер і дата оформлення документу, назва і розрахункові реквізити замовника, назва робіт або послуг та код, одиниця вимірювання, кількість зданих і прийнятих замовником робіт, їхня відпускна ціна і вартість, підписи здавача робіт та замовника. Відпуск (відвантаження) продукції замовнику оформляється видавчими накладними, наказами на відпуск продукції, примально-здавальними актами. У цих документах вказуються реквізити: номер і дата оформлення документу, номер і дата договору з замовником, назва і розрахункові реквізити замовника, шифр складу, назва і номенклатурний номер продукції, її одиниця вимірювання, кількість дозволеної і фактично відпущеної продукції, її відпускна ціна і вартість. Документ оформляється в 3-х примірниках, підписується матеріально-відповідальною особою (зав. складом або іншим працівником постачальника). Якщо продукція по договору з замовником відправляється транспортній організації для доставки замовнику, тоді до відвантажувального первинного документу додається документ транспортної організації на прийом продукції (накладна залізничі та інші).

Відвантажувальні первинні документи використовують: для перванного обліку у постачальників, для замовників, для виписування рахунків.

На складах у матеріально відповідальних осіб ведеться оперативний облік продукції за кожною номенклатурою (найменуванням) в кількісному вираженні. Облік ведеться в одному із реєстрів:

- картках складського обліку (форма М-12);
- оборотних відомостях;
- матеріальних звітах.

Картки складського обліку ведуться за кожною номенклатурою продукції. У них вказуються такі реквізити: найменування продукції, її номенклатурний номер (код) і одиниця вимірювання, облікова ціна (при обліку за плановими або відпускними цінами на даному підприємстві), норма запасу, залишок продукції на початок звітного періоду (місяця). У картці матеріально-відповідальна особа записує кожний первинний документ і кількість продукції, прийнятої або в даної, залишок продукції на складі після кожної операції. Облік у картках складського обліку ведеться, як правило, при значній номенклатурі продукції.

При незначній номенклатурі продукції облік її на складі ведеться в матеріальних звітах, або в сортових оборотних відомостях. У цих реєстрах відводиться окреме місце (рядок) на кожен номенклатурний продукт, де записуються вказані вище реквізити. За відповідними первинними документами підраховується й записується кількість прийнятої й виданої продукції за звітний період (місяць), потім підраховується залишок продукції на складі на кінець звітного періоду. Всі ці записи ведуться в натуральних показниках (штуки, кілограми тощо). До кінця звітного періоду матеріально-відповідальна особа передає до бухгалтерії всі первинні документи по обліку готової продукції. Передача документів, особливо при їхній великій кількості, оформляється реєстром за формою М-13, який ведеться в двох примірниках (для бухгалтерії і складу) і підписується матеріально-відповідальною особою та бухгалтером. У реєстрі вказуються номери переданих в бухгалтерію документів (окремо прибуткових і видаткових). Якщо облік продукції на складах ведеться в матеріальних звітах, то в кінці місяця ці звіти після всіх відповідних записів разом з відповідними первинними документами матеріально-відповідальна особа передає в бухгалтерію. Ведення вказаних реєстрів на складі необхідне для контролю за наявністю продукції у матеріально-відповідальній особі і для зв'язку складського обліку з обліком в бухгалтерії.

Аналітичний облік готової продукції ведеться аналогічно аналітичному обліку матеріалів.

При великій номенклатурі продукції в бухгалтерії ведеться один із реєстрів: - картки кількісно-сумового обліку продукції (дублюється і контролюється облік продукції на складі в кількісному вираженні). За даними карток помісяця складається сортова оборотна відомість по кожному складу, підсумки якої звіряються з даними синтетичного обліку;

- відомість В-2. Ведеться в формі оборотної відомості кількісно-сумового обліку з кожною номенклатурою (залишок продукції на початок місяця; надійшло за місяць; відпущено за місяць; залишок на кінець місяця). У цьому реєстрі ведеться аналітичний і синтетичний облік наявності і руху продукції за місяць;

- книга сортова-оборотна відомість кількісно-сумового обліку, в якій за кожною номенклатурою матеріалу кожного місяця протягом року ведуться записи аналогічно тим, що відображаються у відомості В-2. Дані звіряються із складським і синтетичним обліком;

- матеріальні звіти надходять із складів, містять заповнені дані по руху продукції в кількісному вираженні. У бухгалтерії перевіряється правильність складських записів і відображається наявність і рух продукції в сумовому вираженні;

- оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод використовується при великій номенклатурі продукції. Працівник бухгалтерії повинен щоденно, або в інші визначені строки, але не рідше одного разу на тиждень, перевіряти безпосередньо на складі в присутності матеріально-відповідальної особи правильність і своєчасність оформлення складських операцій, а також записів у картках складського обліку. При цьому працівник бухгалтерії перевіряє правильність кожного запису в картці відповідно з первинним документом, а також правильність введених залишків, що підтверджує своїм підписом в окремій графі картки. Зв'язок бухгалтерського обліку продукції з кількісним обліком її на складах здійснюється з допомогою книги залишків продукції (сальдової книги). Це реєстр аналітичного бухгалтерського обліку, що зв'язаний з оперативним обліком на складах. Книгу залишків матеріалів відкривають на рік для кожного складу. Після закінчення місяця матеріально-відповідальна особа отримує її в бухгалтерії і записує туди з карток складського обліку кількісні залишки матеріалів на кінець поточного місяця. Ці залишки в бухгалтерії оцінюють, підсумовують за групами продукції і взагалі, одержані суми звіряють з аналітичними записами в синтетичному обліку готової продукції. В умовах автоматизації обліку готової продукції відповідні реєстри аналітичного обліку складаються на ЕОМ.