

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

О.А. Тучковенко

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У РИБНИЦТВІ

Конспект лекцій

Одеса-2009

О.А. Тучковенко

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У РИБНИЦТВІ

ББК
Ш
УДК 657:639.3:(075)

*Друкується за рішенням Вченої ради Одеського державного екологічного університету
(протокол № _____ від ____ . ____ . 200__ р.).*

Тучковенко О.А.
Бухгалтерський облік у рибництві. Конспект лекцій:
– Одеса, 2009. – с.

В конспекті лекцій висвітлені основні положення вивчення бухгалтерського обліку у рибництві. Наведені як основні поняття та методи ведення бухгалтерського обліку, так і прикладні питання організації і функціонування автоматизованих систем для ведення господарства. Представлено основні схеми бухгалтерських проводок по всім рахункам, зразки робочих документів і схеми обробки облікової інформації.

Конспект лекцій створено на основі нормативної програми “Бухгалтерський облік в Україні”, яка затверджена Міністерством освіти і науки України

Конспект лекцій використовується для студентів очної форми навчання і входить до дисциплін підготовки студентів неекономічних спеціальностей бакалаврського рівня. Дисципліна “Бухгалтерський облік у рибництві” відноситься до циклу професійно-практичної підготовки напряму “Водні біоресурси та аквакультура” шифр 6.090201.

© Одеський державний
екологічний університет, 2009

ЗМІСТ

	Стор
ПЕРЕДМОВА.....	5
1 Бухгалтерський облік. Основи теорії.....	7
1.1 Загальна характеристика бухгалтерського обліку.....	7
1.2 Основні вимірники обліку.....	9
1.3 Мета і завдання бухгалтерського обліку.....	10
2 Предмет і метод бухгалтерського обліку.....	12
2.1 Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку.....	13
2.2 Господарські процеси і метод бухгалтерського обліку.....	14
2.3 Поняття про господарські засоби рибогосподарських підприємств, джерела їх утворення та класифікація.....	17
2.4 Економічне призначення та ознаки господарських активів (засобів).....	20
2.5 Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням.....	25
3 Бухгалтерські рахунки і бухгалтерський баланс.....	28
3.1 Бухгалтерський баланс і його побудова.....	28
3.2 Бухгалтерські рахунки і їх побудова	29
3.3 Кореспонденція рахунків. Подвійний запис.....	31
3.4 План рахунків, його побудова та характеристика окремих класів.....	33
4 Інвентаризація та документування господарських операцій і майна підприємства.....	35
4.1 Документи бухгалтерського обліку на рибогосподарських підприємствах.....	36
4.2 Класифікація, обіг і зберігання бухгалтерських документів.....	39
4.3 Проведення і відображення інвентаризації у бухгалтерському обліку.....	41
5 Облік грошових коштів, розрахункових та кредитних операцій.....	46
5.1 Облік касових операцій.....	47
5.2 Облік операцій на рахунках у банках. Облік валютних операцій.....	51
5.3 Облік розрахунків з покупцями, постачальниками, фінансовими органами та іншими підприємствами.....	56
5.4 Облік кредитів банків.....	58
5.5 Облік розрахунків із підзвітними особами.....	59
5.6 Облік праці та її оплати, облік розрахунків з робітниками та службовцями.....	67

6 Основні засоби рибницьких підприємств та їх облік.....	72
6.1 Класифікація основних засобів	72
6.2. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів.....	77
6.3 Облік вибуття, зношення і ремонту основних засобів.....	79
6.4 Нематеріальні активи і їх облік.....	83
7 Облік витрат виробництва та калькуляція собівартості	
продукції рибництва.....	89
7.1 Виробничі затрати у рибогосподарських підприємств	
та їх класифікація.....	89
7.2 Облік витрат і калькуляція собівартості продукції рибництва.....	95
7.3 Відображення операцій щодо обліку виробничих витрат	
і виходу продукції в регістрах бухгалтерського обліку.....	100
8 Облік готової продукції та її реалізації на рибогосподарських	
підприємствах.....	102
8.1 Документальне оформлення обліку продукції рибництва.....	102
8.2 Облік штучних кормів і різновікових груп риб на	
рибогосподарських підприємствах.....	104
8.3 Синтетичний і аналітичний облік процесу реалізації.....	108
9 Бухгалтерський облік доходів і результатів основної діяльності.....	114
9.1 Загальна характеристика доходів.....	114
9.2 Бухгалтерський облік фінансових результатів.....	115
Література.....	118

ПЕРЕДМОВА

Конспект лекцій складений відповідно до програми дисципліни «Бухгалтерський облік у рибництві», що входить в пакет дисциплін підготовки фахівців напряму «Екологія та охорона навколишнього середовища» і «Водні біоресурси».

Дисципліна «Бухгалтерський облік у рибництві» відноситься до циклу професійно-практичної підготовки напряму “Водні біоресурси та аквакультура” шифр 6.090201.

Головні задачі дисципліни полягають у викладенні понять і знань щодо:

- виявлення обсягу випущеної продукції, придбаних товарів, їх реалізації;
- виявлення фактичних затрат на виробництво продукції чи придбання товарів;
- аналіз і контроль собівартості виробленої продукції та її зниження
- визначення кінцевих результатів діяльності підприємства.
- дотримання положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- побудова обліку на кожному підприємстві відповідно до особливостей його технології та організації виробництва, особливостей його організаційної структури;
- забезпечення наявності первинної документації щодо кожної господарської операції та своєчасної обробки первинних документів;
- забезпечення повного відображення всіх витрат і доходів підприємства за їх складовими елементами і виявлення результатів кожного господарського процесу і загальних фінансових результатів діяльності підприємства;
- забезпечення обліку господарських активів, зобов’язань, капіталу та контроль за їх використанням;
- контроль за станом рентабельності підприємства;
- виявлення резервів подальшого збільшення ефективності виробництва.

В результаті вивчення курсу «Бухгалтерський облік у рибництві» студенти повинні:

- знати законодавчу і нормативну бази, які регламентують ведення бухгалтерського обліку;
- вміти обробляти і оформлювати первинні бухгалтерські документи та

реєстри;

вміти складати бухгалтерську звітність, аналізувати отримані результати, звітувати перед зацікавленими особами (працівниками підприємств, їх власниками, інвесторами, діловими партнерами тощо).

При підготовці цього конспекту лекцій були використані літературні джерела довідкового характеру та посібники авторів В.П. Загородного. Л.О. Мармуля, Б.В. Пилипенка, Є.С. Подакова, А.М. Герасимовича.

1 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК. ОСНОВИ ТЕОРІЇ

1.1 Загальна характеристика бухгалтерського обліку

У вирішенні проблем, пов'язаних із формуванням нової організації структури різних видів виробництва, велике значення має науково обґрунтована організація бухгалтерського обліку. Господарська діяльність всіх установ ґрунтується на чіткому визначенні завдань і методів ведення найбільш ефективного господарства. З цією метою створена система обліку господарської діяльності.

Облік – це процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксування (реєстрації) фактів, явищ природи чи суспільного життя.

На господарських об'єктах здійснюється господарський облік – кількісне відображення процесів матеріального виробництва. Єдина система господарського обліку забезпечується трьома взаємопов'язаними видами обліку: оперативним (оперативно-технічним), статистичним і бухгалтерським.

Оперативний (оперативно-технічний) облік – спосіб реєстрації окремих явищ або процесів у ході їх здійснення з метою безпосереднього оперативного керівництва ними. Прикладом такого обліку може бути випуск (облік) готової продукції, облік працівників.

Одна з важливих характеристик цього виду обліку – швидкість (терміновість) отримання інформації. Від оперативного обліку не вимагають абсолютної вірогідності, оскільки дані не дають вичерпної характеристики окремих явищ господарської діяльності. Оперативний (оперативно-технічний) облік здійснюється безпосередньо на місці (цех, ферма, склад тощо). Метою цього виду обліку є швидке отримання інформації про хід виробництва, реалізацію продукції (робіт, послуг).

Статистичний облік – спосіб реєстрації однорідних масових явищ або процесів з метою виявлення закономірностей їх розвитку. Прикладом є надання звітності до статистичного управління, з метою відображення явищ загальнодержавного характеру.

Це планомірне збирання і вивчення масових кількісних і якісних явищ і закономірностей загального розвитку за конкретних умов (інвентаризація обладнання, визначення середньої заробітної плати штату підприємства за категоріями працівників, кількість і якість готової продукції, використання робочого часу тощо).

Бухгалтерський облік відображає господарську діяльність підприємств,

організацій та установ. Основною особливістю бухгалтерського обліку є те, що господарські явища, тобто чинники господарської діяльності (дії, події), які виражаються у натуральних і трудових вимірниках, обов'язково узагальнюються у грошовому вимірнику.

Бухгалтерський облік – упорядкована система збору, вимірювання, реєстрації, обробки і передачі інформації у грошовому вираженні про майно, зобов'язання і господарські операції окремого підприємства, шляхом безперервного їх документального оформлення.

Згідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень

Для ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств необхідно:

- знати законодавчу і нормативну бази, які регламентують ведення бухгалтерського обліку;
- вміти обробляти і оформлювати первинні бухгалтерські документи та реєстри;
- вміти складати бухгалтерську звітність, аналізувати отримані результати, звітувати перед зацікавленими особами (працівниками підприємств, його власниками, інвесторами, діловими партнерами тощо).

Облікова бухгалтерська інформація потрібна для вирішення зовнішніх і внутрішніх завдань управління економікою підприємства. Вона має широке коло користувачів, як внутрішніх так і зовнішніх.

КОРИСТУВАЧІ		
Внутрішні	Зовнішні	
Адміністрація, керівництво	З прямою фінансовою зацікавленістю	З не прямою фінансовою зацікавленістю
	Інвестори, банки, акціонери, кредитори тощо	Податкові органи, органи державного управління тощо

У економічній літературі і міжнародній практиці у межах бухгалтерського обліку виділяють фінансовий і управлінський облік.

Фінансовий облік регламентований нормативними актами і його дані доступні для всіх користувачів.

Управлінський облік ведеться виключно для забезпечення особистих потреб в інформації всіх рівнів керівництва. Він не регламентований і його дані є «комерційною таємницею».

1.2 Основні вимірники обліку

Об'єкти, які охоплюються господарським обліком, відображають за допомогою числових (кількісних) показників, застосовуючи натуральні, трудові і грошові вимірники.

Натуральні вимірники використовують для обліку кількості однорідних об'єктів в одиницях виміру (за чисельністю, об'ємом, площею, масою, довжиною). Використання натуральних показників залежить від особливостей облікових об'єктів. Так, наприклад земельні, і водні угіддя обліковують у гектарах (га), продуктивність і урожай у кілограмах (кг) і тоннах (т), рибогосподарський матеріал, плідники – в екземплярах (екз.) і тоннах. Застосовують і комбіновані натуральні вимірники. Наприклад, роботу вантажного автотранспорту виражають у тонно-кілограмах (т/км), що характеризує одночасно масу вантажу і відстань, на яку його перевозять, або вихід рибної продукції – тонна на гектар водної площі (т/га).

Без застосування натуральних вимірників неможливо перевірити правильність використання матеріальних ресурсів та їх зберігання, оскільки вони застосовуються лише для обліку однорідних об'єктів і відображають їх не лише кількісно, а й певною мірою за видами, якістю, сортами, розмірами.

Трудові вимірники використовують для обліку кількості відпрацьованого часу та обліку праці, витраченої на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг. Їх виражають в одиницях часу – днях, годинах, хвилинах. Трудові вимірники дають змогу визначити ефективність витрат праці в окремо взятому процесі, наприклад за кількістю часу, витраченого на виробництво одиниці продукції (хв./кг), на обробку одиниці площі, (год./га) тощо.

Грошові (вартісний) вимірник застосовують для узагальненого відображення всіх господарських операцій і явищ, які раніше виражались у натуральних і трудових вимірниках.

Грошовий вимірник використовується поряд з натуральними і трудовими при обліку заробітної плати, матеріалів, готової продукції, доходів, збитків, розрахунків різного виду тощо. Грошовим вимірником в Україні є гривня (грн) і копійка (к.).

1.3 Мета і завдання бухгалтерського обліку

Згідно зі статтею 3 закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансове становище, результати і рух грошових коштів підприємства. Він є обов'язковим видом обліку, який веде підприємство. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Згідно до статті 4 Закону «Основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності» бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтуються на принципах обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, фактичної собівартості, періодичності та єдиного грошового вимірника.

Метою бухгалтерського обліку є:

виявлення обсягу випущеної продукції, придбаних товарів, їх реалізації;

- 1 виявлення фактичних затрат на виробництво продукції чи придбання товарів;
- 2 аналіз і контроль собівартості виробленої продукції та її зниження
- 3 визначення кінцевих результатів діяльності підприємства.

Головні завдання бухгалтерського обліку:

- 1 дотримання положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- 2 побудова обліку на кожному підприємстві відповідно до особливостей його технології та організації виробництва, особливостей його організаційної структури;
- 3 забезпечення наявності первинної документації щодо кожної господарської операції та своєчасної обробки первинних документів;
- 4 забезпечення повного відображення всіх витрат і доходів підприємства за їх складовими елементами і виявлення результатів кожного господарського процесу і загальних фінансових результатів діяльності підприємства;
- 5 забезпечення обліку господарських активів, зобов'язань, капіталу та контроль за їх використанням;
- 6 контроль за станом рентабельності підприємства;
- 7 виявлення резервів подальшого збільшення ефективності виробництва.

До бухгалтерського обліку ставляться вимоги, які передбачають: раціональність і економічність побудови, чіткість і зрозумілість, точність і повноту поточних і звітних даних, дієвість і вірогідність поточних і звітних даних, можливість порівняння звітних даних останнього періоду з даними за минулі звітні періоди, прогнозами і даними бізнес-планів підприємства.

Бухгалтерський облік має істотне змістовне насичення і виконує такі важливі функції: інформаційну, контрольну, управлінську, виховну.

Питання для самоперевірки

1. Дайте визначення бухгалтерського обліку. У чому полягає суть бухгалтерського обліку на підприємстві?
2. Які види господарської діяльності існують, у чому полягають їх відмінності і взаємозв'язок?
3. Які вимірники застосовують для обліку?
4. Яка основна мета і завдання бухгалтерського обліку?
5. Які основні вимоги ставлять до обліку?
6. Де і коли застосовують оперативно-технічний облік?
7. Де і коли застосовують статистичний облік?
8. Які функції виконує бухгалтерський облік?
9. Які вимоги ставлять до бухгалтерського обліку?

2 ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У загальному вигляді предметом бухгалтерського обліку є кругообіг капіталу (коштів) в процесі розширеного виробництва, який складається з таких основних компонентів як:

ГК – грошові кошти
ВЗ – виробничі запаси
ЗП – засоби праці
В – виробництво
ГП – готова продукція
ГК' – грошові кошти з прибутком,

і має вигляд:

ЗП
$$\text{ГК} < \text{ЗП} < \text{В} - \text{ГП} - \text{ГК}' - \text{ВЗ}$$

ВЗ

Спочатку капітал повинен бути авансований, як правило, у грошовій формі, а потім починається його рух, у процесі якого він проходить три основні етапи:

I забезпечення – капітал з форми ГК переходить у форми ЗП і ВЗ;
II виробництво – капітал з форми ЗП і ВЗ переходить у форму ГП;
III реалізація – капітал з форми ГП переходить у форму ГК.

Проміжок часу між придбанням ВЗ для здійснення діяльності і отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції отримали назву «операційного періоду».

Окремою складовою частиною бухгалтерського обліку є окремі види засобів, які виступають об'єктами обліку і поділяються на дві основні групи (господарські засоби і господарські процеси).

Господарські засоби

Господарські засоби за складом і розміщенням (АКТИВИ)	Господарські засоби за джерелом утворення і цільовим призначенням (ПАСИВИ, капітал і зобов'язання)
--	--

Активи – це ресурси, отримані у результаті минулих подій, використання яких призводить до збільшення економічних зисків у майбутньому.

2.1 Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку

Предметом бухгалтерського обліку є окремі сторони багатогранного процесу розширеного виробництва, тобто господарські факти, дії, події, явища і процеси, що зумовлюють рух господарських активів (засобів) та джерел їх утворення (господарська діяльність підприємства). Предмет бухгалтерського обліку охоплює весь процес виробництва, розподілу, обігу і споживання.

Об'єкти обліку господарської діяльності розглядають у двох групах – забезпечуючі і складові. До першої групи відносять господарські засоби та їх джерела, до другої – господарські процеси та їх результати.

До господарських засобів належать основні засоби (споруди, машини, обладнання, транспортні засоби, знаряддя та ін.).

Нематеріальні активи – це об'єкти довгострокового користування, які не мають фізичної основи, але мають вартісну основу і приносять прибуток (програмне забезпечення, патенти, ліцензії, товарні знаки).

Оборотні кошти – це первинний матеріал з якого виготовляють продукцію

До фондів обороту належать предмети обороту, грошові кошти і кошти у розрахунках. До предметів обороту відносяться готова продукція, яка повинна бути реалізована.

Грошові кошти слугують для здійснення різного роду платежів.

Кошти у розрахунках являють собою дебіторську і кредиторську заборгованість.

До власних джерел відносять: статутний капітал, який утворений за рахунок пайових внесків, внесків засновників, продажу акцій.

Прибуток – сума, на яку прибутки перевищують пов'язані з ними витрати.

Чистий прибуток являє собою частину балансового прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства після сплати податків.

Нерозподілений прибуток – ще частина прибутку, яка не розподілена між акціонерами і використовується для накопичення майна підприємства.

Бухгалтерський облік, науковою основою якого є діалектичний метод та економічна теорія, має свій предмет і метод.

Він здійснюється на окремих ділянках народного господарства, безпосередньо на підприємствах, в організаціях та установах і відображає їх

виробничо-фінансову діяльність, тобто процес виробництва суспільного продукту, його розподіл, обмін (купівля, продаж) та виробниче споживання і є предметом бухгалтерського обліку.

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство, організація, установа повинні мати засоби виробництва і кошти, які вони отримують з відповідних джерел. У процесі господарської діяльності відбувається рух цих засобів виробництва, зміна джерел їх утворення, виникають розрахункові, кредитні і фінансові відносини.

Господарські активи (засоби) та джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати є основними об'єктами бухгалтерського обліку, які у сукупності розкривають зміст предмета бухгалтерського обліку.

Отже, предметом бухгалтерського обліку є економічні процеси, які супроводжуються змінами у складі господарських активів (засобів) і джерел їх утворення підприємств, організацій, установу процесі розширеного виробництва.

Зміст предмета бухгалтерського обліку визначається, насамперед, формою і змістом власності та характером тієї чи іншої суспільної формації. З розвитком суспільства значення обліку безперервно зростає. При цьому розширюється не лише сфера його використання, а й зміст самого предмета.

2.2 Господарські процеси і метод бухгалтерського обліку

Підприємство не лише має власні ресурси і капітал і зобов'язання, а й створює для здійснення різних видів діяльності господарські процеси. До їх складу належать процеси забезпечення, виробництва і реалізації.

Господарські процеси				
Формування капіталу	Забезпечення необоротними активами	Забезпечення	Виробництво	Реалізація

Процес забезпечення як об'єкт бухгалтерського обліку включає в себе господарські операції по придбанню сировини, матеріалів та інших предметів праці, які необхідні для виробництва продукції.

Процес виробництва – це виготовлення готової продукції, в ході якого виробничі сили і засоби виробництва діють на предмети праці, змінюють їх форму та надають їм властивостей готової продукції.

Бухгалтерський облік як органічна частина єдиної системи

народногосподарського обліку за сучасних умов ґрунтується на наукових принципах діалектичного методу пізнання та економічної теорії. Науковий зміст бухгалтерського обліку визначається його підходом до явищ господарської діяльності підприємств і організацій, розглядом усіх процесів у безперервному русі, розвитку, єдності, взаємозв'язку та їх взаємозумовленості.

Водночас бухгалтерський облік має свої, властиві тільки йому способи дослідження, що зумовлені особливостями його предмета, тобто об'єктів, які відображаються і контролюються, а також встановлених завдань і вимог.

У бухгалтерському обліку застосовують такі прийоми і способи, які дають змогу безперервно, у взаємозв'язку і взаємозумовленості відбивати наявність і рух господарських активів, джерел їх утворення, господарські процеси та їх результати. Сукупність цих прийомів і способів становить метод бухгалтерського обліку.

Отже, сукупність способів і прийомів, за допомогою яких відображають стан і рух господарських активів, зобов'язань, капіталу у процесі господарської діяльності підприємства становлять метод бухгалтерського обліку.

До елементів методу відносяться : документація, інвентаризація, рахунки, подвійний запис, оцінка, калькуляція, баланс і звітності.

Початком бухгалтерського обліку є сприйняття господарської операції, визначення її приналежності до об'єкту бухгалтерського обліку, а також її реєстрація.

Документація – це спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку шляхом документального оформлення. Вона є письмовим свідченням про здійснення господарської операції, що надає їй юридичного статусу. Єдиною підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи мають бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо безпосередньо після її закінчення. Отже, документацією називають спосіб первинної реєстрації господарських операцій для безперервного і суцільного відображення змін у складі об'єктів бухгалтерського обліку.

Інвентаризація – це перевірка активів і зобов'язань підприємства, в ході якої звіряються і документально підтверджується їх фактична наявність, стан і оцінка. Вона є засобом періодичної перевірки наявності активів і зобов'язань, під час якої визначають і документально підтверджують їх стан, оцінюють, що, у свою чергу, дає змогу визначити відповідність чи розходження даних бухгалтерського обліку з фактичною їх наявністю.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначає керівник (власник) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством.

Оцінка є відображенням об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх по підприємству. Записи у бухгалтерському обліку на валютних рахунках підприємства, а також операцій в іноземній валюті здійснюються в національній грошовій одиниці України (гривня) у сумах, які визначаються перерахунком іноземної валюти за курсом Національного банку України, що діє на момент здійснення операції. Одночасно ці записи дублюються у валюті розрахунків і платежів (за кожною іноземною валютою окремо).

Калькуляція – представляє собою спосіб групування витрат і встановлення собівартості готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг, придбання матеріальних цінностей. Це підсумкові витрати з метою визначення собівартості продукції, робіт і послуг як загалом, так і за одиницю продукції, робіт, послуг.

Існує відповідна система рахунків бухгалтерського обліку, яка забезпечує систематизацію та поточне відображення стану і руху господарських активів, капіталу, зобов'язань, господарських процесів та їхніх результатів. Систему рахунків використовують щоб згрупувати об'єкти бухгалтерського обліку за певними якісно однорідними ознаками й отримати показники, потрібні для вивчення, аналізу і контролю діяльності господарства.

Бухгалтерський рахунок – це спеціальний спосіб, який дозволяє здійснювати економічне групування господарських засобів та поточний облік однорідних господарських операцій. Відображення господарських операцій на рахунках здійснюється за допомогою подвійного запису.

Подвійний запис – це спосіб реєстрації даних на рахунках бухгалтерського обліку, при якому дані про господарські операції, які виражені у грошовій оцінці, записують у однакових сумах по дебіту одних та кредиту інших рахунків.

Господарські операції, що безперервно здійснюються на підприємстві, зумовлюють взаємопов'язані і взаємозумовлені зміни в розміщенні господарських активів та джерел їх утворення. У зв'язку з цим виникає потреба відображення господарських операцій у системі рахунків способом подвійного запису (подвійного відображення). Суть його полягає у взаємопов'язаному відображенні різних явищ (актів господарської діяльності), що виникають внаслідок проведення господарських операцій.

Бухгалтерський облік, згідно з вимогами чинного законодавства,

здійснюється у кожному підприємстві. Спостереження і контроль за наявністю, використанням господарських активів та джерел їх утворення є обов'язковими. Таке спостереження забезпечується застосуванням способу бухгалтерського балансу (балансового узагальнення), за допомогою якого періодично порівнюють сукупність активів господарства у грошовому вимірнику з власним капіталом і зобов'язаннями (джерелами утворення) та їх цільовим призначенням. Основою для складання бухгалтерського балансу є записи на рахунках бухгалтерського обліку. Щоб забезпечити вірогідність бухгалтерського балансу, ці записи періодично уточнюють і перевіряються за допомогою інвентаризації.

Баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на визначену дату його активи, зобов'язання та власний капітал.

Завершальним етапом бухгалтерського обліку є бухгалтерська фінансова звітність - система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників, що відбивають господарсько-фінансову діяльність підприємства, організації, установи за певний період часу (квартал, рік).

Бухгалтерська звітність – це звітність, яка складається на основі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб окремих користувачів.

Отже, окремі елементи методу бухгалтерського обліку не виступають самостійно та ізольовано від інших, а навпаки, органічно пов'язані між собою, перебувають у безперервній взаємодії і тільки у своїй єдності становлять методологію бухгалтерського обліку.

2.3 Поняття про господарські засоби рибогосподарських підприємств, джерела їх утворення та класифікація

Кожне рибогосподарське підприємство здійснює свою господарську діяльність на основі бізнес-плану, який визначає розмір і склад господарських активів (засобів), потрібних для виконання виробничого завдання в умовах, коли функціонування підприємства залежить від чинних державних законодавчих актів, якими передбачено використання, в основному, економічних механізмів господарювання в умовах ринкової економіки.

Для здійснення виробничої діяльності рибницькі підприємства повинні мати певну кількість господарських активів (засобів). Загалом усі господарські активи (засоби) рибогосподарських підприємств поділяють на необоротні (засоби праці) та оборотні активи (предмети праці).

Необоротні активи (засоби праці - знаряддя виробництва) - це окремі речі або їх комплекс, за допомогою яких людина впливає на оборотні активи (предмети праці) з метою задоволення своїх потреб. У результаті

цілеспрямованої діяльності за допомогою необоротних активів (засобів праці - основних засобів) людина діє на оборотні активи (предмети праці - оборотні Засоби) і змінює їх у потрібному для себе напрямі.

До необоротних активів (засобів праці) належать: рибопромисловий флот, сільськогосподарська техніка, автомобільний транспорт, будівлі, рибогосподарські споруди, гідротехнічні споруди, рибопереробне обладнання (інкубаційні цехи, стави, басейни, саджалки), малоцінні і швидкозношувані предмети, запису (подвійного відображення). Суть його полягає у взаємопов'язаному відображенні різних явищ (актів господарської діяльності), що виникають внаслідок проведення господарських операцій.

Бухгалтерський облік, згідно з вимогами чинного законодавства, здійснюється у кожному підприємстві. Спостереження і контроль за наявністю, використанням господарських активів та джерел їх утворення є обов'язковими. Таке спостереження забезпечується застосуванням способу бухгалтерського балансу (балансового узагальнення), за допомогою якого періодично порівнюють сукупність активів господарства у грошовому вимірнику з власним капіталом і зобов'язаннями (джерелами утворення) та їх цільовим призначенням. Основою для складання бухгалтерського балансу є записи на рахунках бухгалтерського обліку. Щоб забезпечити вірогідність бухгалтерського балансу, ці записи періодично уточнюють і перевіряються за допомогою інвентаризації.

Завершальним етапом бухгалтерського обліку є бухгалтерська фінансова звітність - система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників, що відбивають господарсько-фінансову діяльність підприємства, організації, установи за певний період часу (квартал, рік).

Отже, окремі елементи методу бухгалтерського обліку не виступають самостійно та ізольовано від інших, а навпаки, органічно пов'язані між собою, перебувають у безперервній взаємодії і тільки у своїй єдності становлять методологію бухгалтерського обліку, басейни, саджалки), малоцінні і швидкозношувані предмети, тобто необоротні активи-це основні засоби, малоцінні та швидкозношувані предмети.

Основними засобами є матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання або експлуатації, тобто термін операційного циклу яких перевищує один рік.

До малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП) належать засоби, які мають настільки короткий термін корисного застосування, що

капіталізувати їх вартість, тобто включати до витрат виробництва за допомогою амортизації (зношення), немає сенсу. Саме такі засоби праці незалежно від вартості цілком справедливо вважають швидкозношуваними, облік яких потрібно здійснювати як облік запасів (знаряддя лову-трали, неводи, сітки, спеціальні інструменти, спеціальний одяг, тара, предмети, що призначені для видачі напрокат).

Отже, за своїм характером малоцінні швидкозношувальні предмети, як і основні засоби, відносять до засобів праці, а обліковують у складі оборотних засобів.

Засоби праці підприємств (необоротні активи) беруть участь у виробничому процесі протягом кількох років, зберігаючи при цьому свою натуральну (фізичну) форму і фізичні якості, в міру зношення на вироблену продукцію чи виконану роботу переноситься лише частина їх вартості.

Оборотні активи (предмети праці) в процесі виробничої діяльності повністю споживаються і видозмінюють свою первинну форму за один виробничий цикл (наприклад, ремонтне і маточне поголів'я культивованих видів риб, рибопосадковий матеріал, риба-сирець для переробки, мінеральні добрива, штучні корми).

Рибогосподарські підприємства поряд із засобами виробництва (необоротними й оборотними активами) мають відповідні джерела їх утворення. Основними джерелами утворення засобів виробництва є: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий і резервний капітал, нерозподілені прибутки, довго - та короткострокові позики, різні поточні зобов'язання (кредиторська заборгованість).

Господарські активи (засоби виробництва) та джерела їх утворення є об'єктами бухгалтерського обліку. Для детального вивчення як об'єктів бухгалтерського обліку їх доцільно класифікувати, тобто згрупувати за такими ознаками:

- економічним призначенням;
- складом і розміщенням;
- джерелами утворення.

Згідно зі змістом та вимогами Національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні, за економічним призначенням і ознаками господарські активи (засоби) поділяють на: необоротні активи, оборотні активи, витрати майбутніх періодів. У свою чергу господарські активи за джерелами утворення поділяються на: власний капітал, забезпечення майбутніх витрат і платежів, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання.

У зв'язку з важливістю цього питання доцільно розглянути кожен групу

окремо.

2.4 Економічне призначення та ознаки господарських активів (засобів)

Необоротні активи, до яких належать основні засоби та нематеріальні активи.

Основні засоби: флот, будівлі, рибогосподарські споруди, машини, обладнання, транспортні засоби, їх використовують у господарській діяльності в незмінній натуральній формі тривалий час, зношуються вони поступово і тому їх вартість переноситься на готову продукцію частинами, в міру зношення.

Нематеріальні активи - це умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних прав, які визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства. Нематеріальними активами є різні права підприємства на об'єкти власності (патенти, свідоцтво про винаходи), товарні знаки, торгові марки, авторські права, ліцензії, права на користування землею та іншими природними ресурсами, програмне забезпечення ЕОМ, ноу-хау. Основними характерними ознаками нематеріальних активів є відсутність матеріально-речової (фізичної) структури, можливість використання протягом тривалого часу, здатність давати користь підприємству, високий ступінь невизначеності розмірів можливого у майбутньому прибутку від їх використання. Право власності на нематеріальні активи полягає в тому, що підприємство на власний розсуд користується і розпоряджається належними йому об'єктами.

Підприємство має право здійснювати щодо певного об'єкта будь-які дії, які не суперечать закону.

Інші необоротні активи включають незавершене будівництво, довгострокові фінансові інвестиції та інші, довгострокову фінансову заборгованість, інші необоротні активи.

Оборотні активи, до яких належать запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти

Запаси., які, у свою чергу, поділяють на: виробничі запаси (матеріали, паливо, запасні частини, штучні корми, добрива); культивовані види риб, що знаходяться на вирощуванні; рибо-сировину; малоцінні та швидкозношувані предмети терміном служби до одного року; незавершене виробництво; готову продукцію - повністю оброблену продукцію, що відповідає встановленим технічним умовам і рибницько-біологічним нормативам, знаходиться на складі підприємства-виробника або сконцентрована у спеціально призначених місцях (живорибна база, товарні саджалки, бункери); товари -

продукти праці, вироблені й призначені для реалізації.

Дебіторська заборгованість - це заборгованість різних підприємств і фізичних осіб конкретному підприємству. Підприємства та особи, які мають заборгованість певному підприємству, називають дебіторами, а їх заборгованість - дебіторською заборгованістю. Дебіторською заборгованістю також вважають поточні фінансові інвестиції, тобто вкладання активів (засобів) у різні виробництва.

Грошові кошти та їх еквіваленти у національній та іноземній валюті. Грошові кошти зберігаються на поточному рахунку підприємства у банку та певна сума, згідно з установленим лімітом, у касі підприємства.

Витрати майбутніх періодів, до яких належать витрати, здійснені у поточний звітний період, але віднесені до наступних звітних періодів. Це витрати з освоєння нових технологій виробництва, нових видів продукції, суми передплати періодичних видань (газети, журнали) тощо.

Джерела утворення господарських активів (засобів):

- 1 *До власного капіталу належать:* статутний і пайовий капітали; додатково вкладений і резервний капітали; неоплачений і вилучений капітали; нерозділений прибуток (непокритий збиток).

Статутний капітал є джерелом створення підприємства. На підприємствах державної власності статутним капіталом є розмір коштів, наданих підприємству державою для виконання встановленого йому державного плану. Статутний капітал, насамперед, як розмір коштів вкладається в основні засоби виробництва конкретного підприємства. Тому будь-які зміни величини основних засобів підприємства призводять до зміни статутного капіталу.

Частина статутного капіталу, що вкладена в основні засоби підприємства, називають основною частиною статутного капіталу, або основним капіталом.

Частина статутного капіталу, що вкладена в оборотні засоби підприємства називають оборотною частиною статутного капіталу, або оборотним капіталом., який пов'язаний зі створенням запасів, матеріалів і готової продукції, з витратами виробництва, потрібними для нормальної роботи підприємства.

Облік статутного капіталу ведуть без розподілу його на основну й оборотну частини, оскільки такий розподіл можна визначити простим розрахунком по балансу підприємства. При цьому суму затишку статутного капіталу зіставляють із сумою залишку основних засобів на цю саму дату.

Перевищення сумою статутного капіталу суми основних засобів становитиме оборотну частину статутного капіталу. Основна і оборотна частини статутного капіталу підприємства змінюються, що зумовлюється змінами основних засобів підприємства.

Зміни оборотної частини статутного капіталу на державному підприємстві пов'язані з вилученням із підприємства частини оборотних засобів (у разі, коли виявляються їх надлишки) або з передачею підприємству оборотних засобів вищою за підпорядкуванням організацією, коли внаслідок збільшення обсягу роботи виробництво потребує більше оборотних засобів, ніж воно має.

На підприємствах з іншими формами власності статутний капітал складається з сумарного підсумку внесків учасників (власників) підприємства у майно для забезпечення нормальної господарської діяльності, передбаченої Статутом підприємства.

Статутний капітал підприємства, яке викупується його колективом, розраховують як суму майна за залишковою вартістю з відніманням зношення, готівки, коштів на поточному Рахунку п дебіторській заборгованості за вирахуванням Кредиторської заборгованості.

Якщо підприємство перетворюється на акціонерне товариство, то на величину розрахованого статутного капіталу випускаються акції, які розміщують серед членів колективу (акціонерне товариство закритого типу) або реалізують усім бажаючим (акціонерне товариство відкритого типу).

Внески до статутного капіталу (в оплаті акцій) можуть бути здійснені коштами, майном, матеріальними цінностями, нематеріальними активами, облігаціями та іншими цінними паперами.

Пайовий капітал визначають як сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Додатковий капітал - це сума дооцінки активів, безкоштовно отримане майно від інших осіб та інші види.

Підприємства створюють відповідно до чинного законодавства та статутних документів за рахунок нерозподіленого прибутку резервний капітал, суми відрахувань до якого не повинні перевищувати 50 % прибутку.

Існує поняття нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), основну частину якого за звітний період становить, як правило, прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг), що утворюється з доходів від реалізації з відніманням повної собівартості продукції.

Другу частину прибутку становить прибуток від іншої реалізації (вибуття основних засобів), складовою частиною якого є грошові

надходження від часткової участі інших підприємств, дивіденди за акціями, облігаціями та іншими цінними паперами, що належать підприємству, отримані штрафи, відшкодування збитків тощо, їх називають прибутками від позареалізаційних операцій, і вони зменшуються на суму витрат з оплати штрафів, пені, неустойок. Після цього утворюється позареалізаційний результат, який або додається до прибутку від реалізації, або віднімається від нього.

Нерозподілений прибуток минулих років використовують для поповнення резервного капіталу, збільшення статутного капіталу, виплати дивідендів засновникам підприємства та ін.

Заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу становить неоплачений капітал. Сума викуплених власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення) статутного капіталу становить вилучений капітал.

2 *Забезпечення майбутніх витрат і платежів* забезпечують суми, зарезервовані у встановленому порядку з метою рівномірного включення витрат і платежів до витрат або обороту, тобто суми наступної оплати відпусток працівників, включаючи відрахування на соціальне страхування, щорічну винагороду за вислугу років; оплати предметів прокату; витрати на спорудження тимчасових будинків і споруд; виробничих витрат на підготовчі роботи в сезонних галузях промисловості. За рахунок цих коштів здійснюються оплата відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, забезпечення гарантійних зобов'язань, забезпечення інших витрат і платежів.

Цільове фінансування і цільові надходження передбачає наявність коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення, до яких належать асигнування з бюджету та позабюджетних коштів, цільові внески фізичних та юридичних осіб, отримання гуманітарної допомоги.

3 *Довгострокові фінансові зобов'язання*, до яких належать: довгострокові кредити банків; заборгованість підприємств щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; суми податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах; заборгованість за виданими довгостроковими векселями і розповсюдження облігацій.

Заборгованість підприємства перед іншими підприємствами, фізичними та юридичними особами називають *кредиторською заборгованістю*, а підприємства і осіб – *кредиторами*. Строк їх погашення становить понад 12 місяців.

4 *Поточні зобов'язання* передбачають наявність інформації про

зобов'язання , які будуть погашені протягом одного року. До них належать всі короткострокові позики, розрахунки з податків і інших обов'язкових платежів, заборгованість з заробітної плати та ін. з строком погашення не більш ніж 12 місяців.

Короткострокові кредити - це кредити банків на строк не більше ніж 1 рік у національній та іноземній валютах, отримані підприємством у банках на території України і за кордоном. Основними об'єктами короткострокових кредитів банків є виробничі запаси, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, готова продукція, товари, вкладені в розрахунки.

Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями передбачає наявність поточних зобов'язань, що переведені зі складу довгострокових при настанні строку погашення протягом 12 місяців.

Видані короткострокові векселі - це заборгованість постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за отримані сировину, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на які підприємство видало векселі. За виданими векселями забезпечується погашення заборгованості.

Розрахунки з постачальниками і підрядниками здійснюються за кредиторською заборгованістю перед постачальниками та підрядниками за отримані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги.

Розрахунки за податками і платежами передбачають кредиторську заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства та за фінансовими санкціями, що перераховуються до бюджету.

Розрахунки за страхуванням здійснюються згідно з кредиторською заборгованістю за збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, за індивідуальним страхуванням персонал у підприємства, страхуванням майна та за іншими видами страхових розрахунків.

Розрахунки з оплати праці визначаються як кредиторська заборгованість з оплати праці, тобто за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги, а також за депонентами.

Розрахунки з учасниками визначають кредиторську заборгованість перед учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку (дивідендів).

Доходи майбутніх періодів передбачають наявність доходів у вигляді отриманих авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, передплата на газети журнали, періодичні та довідкові

видання.

2. 5 Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням

За складом і розміщенням господарські активи (засоби) підприємств поділяють на активи: у сфері виробництва; у сфері обігу; невиробничої сфери; поза оборотні (вилучені) активи.

Активи у сфері виробництва використовують безпосередньо у її виробничій сфері, вони складаються із засобів і Предметів праці (необоротних і оборотних активів).

Як відомо і попереднього матеріалу, до необоротних належать основні засоби, інші необоротні матеріальні нематеріальні активи. Господарські активи (засоби і предмети праці) у сфері виробництва беруть безпосередню участь у виробничій сфері різних напрямів рибогосподарської галузі. До предметів праці (оборотних активів), які використовуються безпосередньо у виробничій сфері, відносять групу виробничих запасів, потрібних для забезпечення нормальної роботи підприємства.

Оборотні активи (засоби) підприємств поділяють на нормовані і ненормовані.

Нормованими називають оборотні активи (засоби), запаси яких створюються в установлених мінімальних розмірах, необхідних для забезпечення нормальної безперервної роботи підприємств. До них належать сировина, матеріали, паливо та ін. Підприємства мають вживати належних заходів, щоб дотримуватися встановлених нормативів, оскільки відсутність потрібних запасів може спричинити порушення безперервності господарських процесів, а створення зайвих запасів може призвести до фінансових труднощів.

Ненормованими називають оборотні активи (засоби), розмір яких не встановлюється. До їх складу входять: кошти підприємства в касі та на поточному рахунку банку, товари, відвантажені покупцям, кошти у розрахунках, дебіторська заборгованість.

Господарські *активи* (засоби) у сфері обігу складаються із предметів для реалізації, коштів, коштів у розрахунках (дебіторська заборгованість та активи (засоби), що обслуговують реалізацію).

До предметів обігу належить готова продукція, вироблена на конкретному підприємстві і призначена для реалізації. Вона може зберігатися у спеціально пристосованих для цього засобах, на складах підприємств або

відвантажуватись покупцям. Кошти (гроші) підприємств, організацій і установ зберігаються на поточних рахунках установ банку. На поточний рахунок підприємства банк зараховує всі кошти, що надходять йому, а також здійснює різні платежі, які пов'язані з розрахунками з постачальниками, покупцями, бюджетом, кредитними та іншими установами. Зосередження коштів у банку сприяє зменшенню кількості коштів в обігу, поліпшенню розрахунків між організаціями, посиленню контролю за правильністю використання коштів і зміцненню фінансової дисципліни.

У касі підприємства зберігаються кошти, необхідні для невідкладних господарських потреб, але не більше за встановлений банком ліміт. Не використані за призначенням кошти мають бути внесеш в банк і зараховані на поточний рахунок підприємства.

До засобів, що обслуговують обіг, належать будівлі, обладнання, інвентар та інші, які використовуються в цій сфері (будівлі складів, вагове господарство, холодильні установки, кіоски, магазини).

Активи (засоби) невиробничої сфери - це засоби, що не беруть безпосередньої участі у процесі виробництва, а використовуються для житлового і культурно-побутового обслуговування працівників підприємства. До них належать житлові будинки, Гуртожитки та їх обладнання, будинки культури, відпочинку, дитячі заклади, медичні пункти та їх обладнання, бібліотечні фонди.

Крім розглянутих груп господарських активів (засобів), у бухгалтерському обліку виділяють вилучені (позаоборотні) активи. До них належать кошти, які вилучені з обороту (основної діяльності підприємства), але протягом певного періоду, як правило до кінця року, продовжують обліковуватися безпосередньо у господарстві. Це платежі за рахунок прибутку в бюджет, вилучення прибутку у звітному році для оплати дивідендів, створення резервного капіталу та вилучений капітал (викуплені акції, вилучені внески і паї).

Питання для самоперевірки

1. Дайте визначення предмета бухгалтерського обліку.
2. Назвіть основні об'єкти бухгалтерського обліку.
3. Дайте визначення методу бухгалтерського обліку. Які його основні елементи?
4. Схарактеризуйте методичні прийоми бухгалтерського обліку.

5. За якими ознаками групують підприємства?
6. На які групи поділяють господарські засоби за їх складом і розміщенням?
7. На які групи поділяють джерела утворення господарських засобів?
8. Які джерела утворення (формування) власних засобів існують на рибогосподарських підприємствах?
9. Які джерела залучених засобів існують на рибогосподарських підприємствах?
10. На які групи поділяють джерела утворення господарських засобів за економічними ознаками та призначенням?

3 БУХГАЛТЕРСЬКІ РАХУНКИ І БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

3.1 Бухгалтерський баланс і його побудова

Для оперативного управління підприємством потрібно мати точні дані про стан і наявність господарських засобів підприємства та за рахунок яких джерел ці засоби надходять на підприємство. Такі дані отримують під час складання бухгалтерського балансу.

Бухгалтерський баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Це спосіб економічного групування засобів підприємства за складом, використанням та джерелами формування на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику.

Формою бухгалтерського балансу є таблиця, яка складається з двох частин – «Активу» і «Пасиву», які в свою чергу об'єднані в економічно однорідні групи (статті балансу) і мають загальну назву, окремий код і записуються окремими сумами (активні і пасивні).

У частині "Актив" відображають дані про наявність і стан господарських засобів підприємства за їх складом і призначенням.

У частині "Пасив" відображають дані про види й розміри джерел формування господарських засобів.

однорідні за економічним змістом статті бухгалтерського балансу об'єднані у групи:

розрахунки з дебіторами;

грошові кошти;

розрахунки з кредиторами.

У бухгалтерському балансі підприємства виділено три розділи активу і три розділи пасиву.

У першому розділі активу бухгалтерського балансу наводять дані про наявність основних засобів та інших позаоборотних активів підприємства (нематеріальні активи, незавершені капітальні вкладення, довгострокові фінансові вкладення).

У другому розділі активу балансу подають дані про обсяги матеріальних запасів і витрати на підприємстві (виробничі запаси, малоцінні швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, готова продукція).

У третьому розділі активу дають інформацію про грошові кошти, кошти в розрахунках та інші активи підприємства (розрахунки з дебіторами, короткострокові фінансові вкладення).

Підсумок третього розділу активу балансу (стаття 320) визначають

зменшенням суми показників усіх статей даного розділу на показник етапу "Резерв сумнівних боргів". Отже, в активі бухгалтерського балансу відображають активи підприємства, які є ресурсами, що їх контролює установа внаслідок попередніх подій і з яких передбачено отримання майбутньої економічної вигоди, котра в кінцевому підсумку приведе до потоку грошових коштів для підприємства.

У першому розділі пасиву фіксують дані про наявність власних джерел формування господарських засобів підприємства (власний капітал).

У другому розділі пасиву балансу наводять інформацію про довгострокові пасиви, до яких належать довгострокові кредити банків.

У третьому розділі пасиву балансу подають дані про розрахунки, тобто кредиторську заборгованість, та інші короткострокові пасиви.

Дані другого і третього розділів пасиву тракторизують зобов'язання підприємства, які називають *пасивами підприємства*.

Під зобов'язаннями (пасивами) балансу розуміють поточні обов'язки підприємства, що випливають із попередніх дій, виконання яких пов'язане з впливом ресурсів (активів) підприємства.

3.2 Бухгалтерські рахунки і їх побудова

Рахунки є одним з елементів методу бухгалтерського обліку, який призначений для реєстрування змін у наявності та стані господарських засобів, джерел їх утворення, що виникають у процесі виробничо-господарської діяльності підприємств.

За допомогою системи бухгалтерських рахунків можна безперервно відображають кожну господарську операцію.

Рахунки - це спосіб групування за певною системою фінансово-економічної інформації для її поточного відображення у бухгалтерському обліку і здійснення контролю за господарськими процесами, станом та рухом господарських засобів і джерел їх формування.

Для конкретних видів господарських засобів і їх джерел відкривають окремі рахунки. За побудовою рахунки є таблицями, що складаються з двох частин, ліву частину називають **дебетом**, а праву - **кредитом**.

По кожному відкритому рахунку неодмінно вказують початковий розмір господарських засобів чи їх джерел станом на початок звітного періоду (місяця, року). Цей залишок називають **початковим сальдо**.

Підсумки обсягів здійснених протягом місяця операцій називають **оборотами**. Розрізняють дебетовий і кредитовий обороти. У кінці місяця визначають новий залишок з урахуванням здійснених за місяць операцій (сум

дебетового і кредитового оборотів), який називають *кінцевим сальдо*.

Бухгалтерські рахунки призначені для щоденного обліку (реєстрування) змін у наявності та стані господарських засобів підприємства і джерел їх формування унаслідок здійснення господарських операцій. Для конкретних видів господарських засобів та джерел їх формування відкривають окремі рахунки. Рахунки поділяють на *активні*, *пасивні* та *активно-пасивні*.

Активні рахунки відображають господарські засоби підприємства за їх складом і розміщенням, їх сальдо. Щоб визначити кінцеве сальдо на пасивному рахунку, потрібно до початкового сальдо додати кредитовий оборот і відняти дебетовий оборот.

На активно-пасивних рахунках збільшення (зменшення) об'єкта обліку можна відображати або в дебеті, або у кредиті рахунку. Типовий порядок записів на всіх активно-пасивних рахунках подано на схемі господарських засобів, їх джерел і господарських процесів, відповідно до яких рахунки поділяють на три групи:

- 1 рахунки господарських засобів;
- 2 рахунки джерел формування господарських засобів;
- 3 рахунки господарських процесів.

На рахунках господарських засобів відображають їх наявність і рух (необоротних активів, матеріальних запасів, коштів).

На рахунках джерел формування господарських засобів відображають власні і залучені джерела. Ці рахунки є пасивні.

На рахунках господарських процесів ведеться облік таких процесів господарської діяльності: заготівлення і придбання матеріальних цінностей, виробництво продукції та її реалізація. Ці рахунки можуть бути активними або активно-пасивними.

За призначенням і структурою рахунки бухгалтерського обліку поділяють на групи:

- 1 основні;
- 2 фінансово-результатні;
- 3 регулювальні;
- 4 операційні;
- 5 позабалансові.

Основні рахунки характеризують майновий стан підприємства і є основою для складання бухгалтерського балансу їх використовують у бухгалтерському обліку для контролю за станом і рухом господарських засобів та джерел їх утворення. Основні рахунки поділяють на інвентарні, фондові і рахунки розрахунків.

Інвентарні рахунки використовують для обліку наявності та руху

матеріальних цінностей і коштів ("Основні засоби", "Нематеріальні активи", "Матеріали", "Каса"). Сальдо на них, у натуральних і грошових одиницях виміру можна завжди перевірити, провівши інвентаризацію.

Рахунки капіталів призначені для обліку й контролю за станом, змінами капіталу і джерел засобів цільового фінансування ("Статутний капітал", "Резервний капітал", "Цільове фінансування і цільові надходження"). Облік на фондових рахунках здійснюється тільки у грошових одиницях виміру.

Рахунки розрахунків використовують для обліку і контролю за розрахунками даного підприємства з іншими фізичними і юридичними особами. На цих рахунках здійснюють облік заборгованості, що виникає у процесі господарської діяльності підприємства, і зміну цієї заборгованості. Рахунки розрахунків поділяють на активні, пасивні й активно-пасивні.

Активні рахунки розрахунків використовують для обліку розрахункових взаємовідносин з іншими юридичними і фізичними особами (дебіторами) за передані їм цінності або надані послуги ("Розрахунки з підзвітними особами" і "Розрахунки з покупцями і замовниками").

Пасивні рахунки розрахунків призначені для обліку розрахункових взаємовідносин з іншими юридичними і фізичними особами за отримані від них матеріальні цінності, позики, з робітниками і службовцями щодо оплати праці, з бюджетом, з органами соціального страхування.

Активно-пасивні рахунки розрахунків застосовують для обліку розрахунків із дебіторами і кредиторами за господарськими операціями, внаслідок яких заборгованість підприємства може бути або дебіторською, або кредиторською ("Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами", "Внутрішньовідомчі розрахунки за поточними операціями", "Розрахунки із засновниками"). Сальдо на таких рахунках показують розгорнуто, тобто окремо дебетове і кредитове.

Поряд із балансовими існують рахунки, які не відображають у бухгалтерському балансі і тому їх називають *позабалансовими*. Ці рахунки призначені для обліку засобів, які не належать даному підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні. На позабалансових рахунках також ведуть облік бланків суворої звітності, списаної на збитки дебіторської заборгованості неплатоспроможних дебіторів, цінностей, отриманих під заставу.

3.3 Кореспонденція рахунків. Подвійний запис

Відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках полягає як в тому, що запис господарської операції на одному рахунку

зумовлює неодмінну потребу запису цієї операції на іншому, кореспондуючому рахунку або інших рахунках, так і в тому, що запис операції по дебету одного рахунку потребує її запису по кредиту інших кореспондуючих рахунків, і навпаки.

Кореспондуючими називають рахунки, між якими виникає кореспонденція (взаємозв'язок) в бухгалтерських проводках. Під кореспонденцією рахунків розуміють форму вираження взаємозв'язку між двома і більше рахунками, що утворюються при відображенні на них господарських операцій способом подвійного запису.

Бухгалтерським записом (бухгалтерською проводкою) називають зазначення рахунків, що дебетуються і кредитуються, тобто кореспонденції рахунків на підставі даних конкретної господарської операції та чинного плану рахунків і суми, яка відображається в обліку.

За кількістю кореспондуючих рахунків проводки поділяють на прості і складні. Найпростішою обліковою формою вважають кореспонденцію двох рахунків: кредит одного і дебет іншого.

Складними є проводки, відображені обліковими формулами, в яких кілька рахунків дебетуються, й один - кредитується або навпаки, один рахунок дебетується і кілька кредитуються, або декілька рахунків дебетуються і кілька кредитуються (збірні проводки).

За характером даних проводки поділяють на реальні й умовні.

Кожна господарська операція впливає на дві статті балансу. Тому для повного відображення операції в бухгалтерському обліку потрібно показати її вплив на кожную з цих двох статей незалежно від того, належать вони до активів, капіталу чи зобов'язань. Ця потреба зумовлена появою системи подвійного запису, в якій для відображення такого двоякого ефекту кожную операцію записують двічі - перший запис показує зміну одній статті, другий - зміну іншій статті.

Подвійний запис на рахунках є одним із найбільш специфічних прийомів бухгалтерського обліку. Його суть полягає в тому, що кожна господарська операція спричиняє вартісну зміну щонайменше в двох об'єктах обліку, відображених на відповідних бухгалтерських рахунках. Наприклад, якщо підприємство отримує готівку в банку, то в результаті такої операції грошей в касі стає більше, а на поточному рахунку-менше. Тобто кожна дія в балансі викликає протидію, що дорівнює їй за величиною і протилежна за напрямком.

За допомогою подвійного запису здійснюється подвійне відображення засобів на об'єктах обліку, зумовлених відповідною господарською операцією і відображенням на рахунках. Механізм дії методу подвійного запису можна

схарактеризувати як одночасне і взаємопов'язане відображення кожної господарської операції на дебеті одного рахунку і на кредиті іншого в однакових сумах.

Подвійний запис господарських операцій є основою бухгалтерського обліку, його економічний зміст полягає в тому, що в активі він документує рух коштів (вартості) з рахунку, позначеного через кредит, на рахунок, позначений через дебет, а в пасиві - навпаки.

Взаємозв'язок між рахунками, що відображають певну операцію, називають *кореспондуючими рахунками*.

3.4 План рахунків, його побудова та характеристика окремих класів

План рахунків, який діє в Україні, є обов'язковим документом, забезпечує всебічне, взаємозв'язане відображення процесів і явищ відтворення в системі бухгалтерського обліку.

Планом рахунків бухгалтерського обліку називають перелік рахунків, що відображає всебічне систематизоване групування потрібної інформації про господарську діяльність підприємства і визначає таку організацію бухгалтерського обліку, яка дає змогу отримати інформацію для управління, щоденного контролю в інтересах власників, органів державного управління та інших зацікавлених осіб. На його підставі організується вся система бухгалтерського обліку на підприємствах, він є схемою реєстрації та групування фактів господарської діяльності підприємства в бухгалтерському обліку, в якій наводяться найменування і коди синтетичних бухгалтерських рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків (рахунків другого порядку).

У Плані рахунків кожній назві рахунку надається умовне цифрове позначення - код (шифр). На практиці замість назви рахунків пишуть їх коди, що зменшує обсяг облікової роботи. Коди рахунків потрібні і для обробки бухгалтерських документів за допомогою комп'ютерних програм.

План рахунків має такі основні характеристики:

- 1 групування рахунків-три розділи, десять класів (0-й- позабалансові рахунки);
- 2 нумерація синтетичних рахунків - дві цифри;
- 3 субрахунки - більшість до кожного рахунку законодавчо затверджені; нумерація синтетичних субрахунків - затверджені із трьох цифр;
- 4 аналітичні рахунки - відкривають підприємства самостійно, номери мають починатися з номеру відповідного рахунку або субрахунку.

План рахунків бухгалтерського обліку складається з класів, у кожному з яких

згруповані рахунки, що відповідають економічному змісту об'єктів обліку. Він побудований за десятковим принципом: усі рахунки поділені на десять класів, синтетичні рахунки закодзовані в межах 1-99, а субрахунки - у межах 1-9), рахунки, які не включають до підсумку балансу, починають нуля (0).

Класи Плану рахунків

1. Необоротні активи.
2. Запаси.
3. Грошові кошти, розрахунки та інші активи.
4. Власний капітал і забезпечення зобов'язань.
5. Довгострокові зобов'язання.
6. Поточні зобов'язання.
7. Доходи і результати діяльності.
8. Витрати за елементами.
9. Витрати діяльності.
10. Позабалансові рахунки.

Питання для самоперевірки

2. Дайте визначення бухгалтерського балансу. Яке його значення?
3. Яку будову має бухгалтерський баланс?
4. Чим зумовлена рівність підсумків активу і пасиву балансу?
5. Сформулюйте поняття бухгалтерського рахунку. Яке його значення?
6. Яку будову має бухгалтерський рахунок?
7. Які рахунки називають активними, а які - пасивними?
8. У чому полягає суть і значення подвійного запису операцій на рахунках?
9. Що розуміють під кореспонденцією рахунків?
10. Які кореспонденції називають простими, а які - складними?
11. Який порядок визначення залишків на кінець звітного періоду на активних і на пасивних рахунках?
12. Яке призначення синтетичних та аналітичних рахунків?
13. Дайте поняття про План рахунків бухгалтерського обліку?
14. Яку будову має План рахунків бухгалтерського обліку?

4 ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ І МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА

Інвентаризація - це процес перевірки та оцінки фактичної наявності об'єкта контролю, який здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та подальшим порівнянням отриманих даних з обліковими показниками. Інвентаризації властивий комплекс таких господарсько-правових ознак: здійснення на підставі розпорядчого документа колегіальним органом, виявлення кількісних і якісних характеристик об'єкта контролю, який здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та подальшим порівнянням отриманих даних з обліковими показниками. Основними господарсько-правовими ознаками інвентаризації є: здійснення на підставі розпорядчого документу, виявлення кількісних і якісних характеристик об'єкта, реєстрація та оцінка фактів, нормативно-правове регулювання, бухгалтерська обробка документів, узагальнення та реалізація результатів, ухвалення рішень.

Для відображення в обліку будь-яких об'єктів, насамперед потрібно мати повну і правдиву картину, який ґрунтується на безпосередньому, або за допомогою пристроїв, вимірюванні речей та явищ (спостерігати за цим об'єктом). Основна мета спостереження - впевнитись у тому, що об'єкт обліку або зміни в його складі, обсязі та якості справді мали місце.

Первинне спостереження, яке є інформаційним забезпеченням бухгалтерського обліку, здійснюється з метою наступного перетворення даних про факти, що спостерігаються, на інформаційні показники. У процесі спостереження здійснюються: опис фактів господарською життя, фіксування даних про них на матеріальних носіях, зберігання та передача даних для подальшої обробки в системі обліку.

Спостереження в бухгалтерському обліку ведуться лише за його об'єктами і здійснюються за допомогою таких елементів методу, як документація та інвентаризація. Для того щоб відобразити в обліку той чи інший об'єкт суб'єкта господарювання, бухгалтер має вести за ним спостереження.

Кожна господарська операція, яка відбувається на підприємстві, має бути попередньо документально оформлена. У кожному документі слід визначити показники, які називають реквізитами. Кількість і зміст реквізитів у різних документах різні.

Документування – це основа бухгалтерського обліку, що полягає у відображенні в документах усіх господарських операцій та фактів господарської діяльності.

Єдиний підхід до первинних документів є основою формування загальних вимог до них, які не залежать від виду та призначення документа і передбачають застосування обов'язкових реквізитів:

1. назва документа;
2. номер документа;
3. дата складання;
4. місце складання або видачі документа (назва міста чи іншого населеного пункту, де видається розпорядчий, організаційний чи колегіальний документ);
5. зміст оформленої господарської операції (розкривається об'єкт документування);
6. вимірники господарської операції, які можуть бути натуральними (в одиницях маси, ваги, об'єму), трудовими (в людино-годинах), грошовими, а їх відсутність у документі позбавляє його обліково-розрахункової основи;
7. підписи відповідальних осіб;
8. назви, а в деяких випадках адреси і поточні рахунки в банках сторін (юридичних та фізичних осіб), що беруть участь в господарській операції, яка відображена у цьому документі.

4.1 Документи бухгалтерського обліку на рибогосподарських підприємствах

Документація відіграє важливу роль в управлінні рибницькими господарствами. За її допомогою видаються розпорядження на здійснення господарських операцій, здійснюється попередній і наступний контроль за їх доцільністю.

На будь-якому підприємстві документи, є підставою для оприбуткування і видачі грошей, а також документи, в яких фіксується зміна кредитних і розрахункових зобов'язань.

Правильно складеш бухгалтерські документи відповідають всім юридичним нормам і приймаються в усіх угодах, контрактах, в судах та арбітражах, при проведенні бухгалтерських, фінансових експертиз і аудиторських перевірок. Документи мають істотне правове значення, бо є письмовим доказом здійснених господарських операцій, тому мають юридичну доказову силу і використовуються судовими органами при розгляді господарських спорів, при аналізі господарської діяльності, для аудиторських перевірок, фінансового контролю і ревізій.

На рибогосподарських підприємствах об'єктів спостереження дуже

багато, вони безперервно надходять, вибувають, переміщуються, використовуються, видозмінюються в процесі діяльності. Причому цей рух засобів відбувається одночасно в різних місцях, тому бухгалтер особисто не може бути присутнім при всіх цих змінах і не може спостерігати безпосередньо за всіма господарськими операціями. Через це на підприємствах такі обов'язки передаються іншим посадовим особам, які не тільки присутні особисто при здійсненні певних господарських операцій, а й спільно з іншими учасниками операції складають відповідне письмове свідчення, тобто документ, підписаний учасниками операції, який вони передають бухгалтеру. За допомогою таких документів через довірених осіб бухгалтер спостерігає за усіма змінами у складі засобів та їх джерел.

Результати спостереження оформляють за допомогою первинних документів, які є основою будь-якої системи бухгалтерського обліку. Кожен бухгалтер у перший же день своєї роботи стикається з такими первинними документами, як прибутковий і видатковий касові ордери, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, доручення на отримання товарно-матеріальних цінностей, вексель, платіжне доручення, чек із чекової грошової книжки.

І З перших днів організації власної справи підприємець також стикається з бухгалтерськими документами. Так, оплата за виготовлення печатки і штампу підприємства буде проведена готівкою з каси або безготівковим способом з поточного рахунку в банку, який обслуговує підприємство.

Документ - це закодоване певним чином і зафіксоване на спеціальному носії інформаційне повідомлення (свідectво), яке засвідчує, що факт господарського життя існує або здійснюється.

Документом вважають такий папір, який отримав певне юридичне оформлення. Наприклад, платіжна відомість на видачу заробітної плати стане документом, коли вона буде оформлена належними підписами розпорядника коштів і бухгалтера. Підпис першого означає дозвіл на видачу грошей, а бухгалтер, підписуючи відомість, бере на себе відповідальність за правильність даних, зазначених у ній.

Документ можна складати як на кожен господарський факт, так і на декілька однорідних фактів. Наприклад, якщо зі складу відвантажено у виробництво партію матеріалів, то при цьому складається видатковий ордер або накладна.

Під **бухгалтерським документом** розуміють належним чином складений і оформлений діловий папір, який письмово підтверджує право здійснення або реально здійснену господарську операцію, містить її ознаки і показники, що підлягають відображенню в обліку.

Первинний документ, в якому немає назви та відповідних атрибутів хоча б

однієї із сторін господарської операції, втрачає свою адресність і не може бути достовірним. Наприклад, якщо в документі "Платіжне доручення" не будуть зазначені реквізити (назва підприємства, назва та місцезнаходження установи банку, поточний рахунок підприємства в банку тощо) хоча б однієї із сторін, то банк не прийме цей платіжний документ.

Наявність помилок у реквізитах сторін господарської операції призведе до зарахування суми по платіжному дорученню на інший рахунок, тим самим ускладнить процес розрахунків, або грошові кошти можуть бути втрачені.

Документ адресується організації, структурному підрозділу, службовій або приватній особі. Кожен елемент реквізиту "адресата" - назва установи, підрозділу, посада, прізвище та ініціали особи, поштова адреса - друкується з нового рядка.

При заповненні первинних документів бухгалтер повинен: завжди пам'ятати про наявність в будь-якій операції двох сторін - сторону, яка платить, називають активним суб'єктом господарської операції, сторону, що приймає оплату, - пасивним суб'єктом операції; знати, що товари, послуги, грошові кошти рухаються від одного суб'єкта операції до іншого; уважно перевірити необхідні реквізити сторін операції.

Кількість і зміст реквізитів визначаються характером операції і призначенням документа. За достовірність даних, що містить документ, і якісне його складання несуть відповідальність особи, які підписали документ.

Відповідно до вимог щодо оформлення первинних документів, наявність в документах підписів осіб, відповідальних за здійснення тієї чи іншої операції, як правило, є обов'язковою. Розрахунково-платіжні документи, в тому числі такі, що використовуються при безготівкових розрахунках, не є винятком.

Коло осіб, які мають право підпису таких документів, визначає власник або керівник підприємства. Підписів на документі має бути, як правило, два: перший - підпис працівника, відповідального за господарську діяльність підприємства, другий - підпис працівника, відповідального за фінансову діяльність підприємства.

Право першого підпису, так само як і другого, можуть мати декілька працівників підприємства. Наприклад, право першого підпису може мати керівник підприємства, його заступник, головний інженер, а право другого підпису - головний бухгалтер, його заступник, бухгалтер.

Документ має бути правильно складений і оформлений, тобто містити точно, ясно, без будь-яких виправлень та викривлень повністю записані всі необхідні показники і всі необхідні санкціоновані дані (підписи, печатки, штампи). Ця вимога обов'язкова як для бухгалтерського обліку, так і для

використання документації в управлінні бізнесом.

Заповнення в документі всіх його показників (реквізитів) називають складанням документа, а проставляння всіх необхідних дозволяючих надписів, резолюцій, віз, печаток і штампів на цьому документі - оформленням.

Обов'язкові вимоги щодо заповнення документів:

- 1 чітко, розбірливо, без помилок, однозначно, офіційною державною мовою;
- 2 чорнилами темного кольору або пастою кулькової ручки, на друкарській машинці, на комп'ютері;
- 3 кожен документ від початку до кінця має бути заповненим обраним способом запису;
- 4 в момент здійснення операції, а якщо це не можливо, то відразу після її закінчення.

4.2 Класифікація, обіг і зберігання бухгалтерських документів

З теоретичного погляду бухгалтерські документи можна класифікувати за :

- За призначенням: а) розпорядчі; б) виправдовувальні; в) бухгалтерського оформлення; г) комбіновані.
- За порядком складання: а) первинні; б) зведені.
- За місцем складання: а) внутрішні; б) зовнішні; в) службові.
- За сферою охоплення: а) внутрішньогосподарські; б) міжгосподарські.

Розпорядчими називають документи, які містять розпорядження (наказ, завдання) на здійснення господарської операції. Розпорядчі документи не підтверджують факт здійснення операцій, тому не можуть бути підставою для облікових записів.

Виправдовувальними (виконавчими) називають документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції, тобто містять дані про її виконання, їх складають на момент здійснення операції, тому саме такі документи ще називають первинними (статути, договори, контракти і угоди, кошториси, квитанції, рахунки, табелі, доручення).

Документи *бухгалтерського оформлення* бухгалтери складають на підставі первинних (виконавчих) документів для підготовки і полегшення облікових записів (меморіальні ордери, відомості, журнали, різні бухгалтерські довідки, розрахунки тощо).

Документи часто поєднують у собі ознаки всіх трьох видів, тому їх називають *комбінованими*.

За порядком складання документи поділяють на первинні та зведені.

Первинні документи складають у момент здійснення господарської операції або відразу після її виконання, а зведені - на підставі первинних документів шляхом групування і узагальнення їх показників.

Зведені документи призначені для узагальнення інформації щодо однорідних операцій, наприклад, інформацію по всіх видаткових та прибуткових касових ордерах групують у звіті касира.

За місцем складання документи поділяють на внутрішні та зовнішні.

Внутрішніми є документи, які складають на самому підприємстві на підставі здійснених ним операцій. До них належить переважна більшість документів підприємства, які призначені для підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю (внутрішні звіти, за якими керівники підрозділів та матеріально відповідальні особи звітують перед бухгалтерією).

До *зовнішніх* належать документи, які надходять на дане підприємство від інших установ, підприємств і організацій (рахунки-фактури постачальників, виписки банку). Всі зовнішні службові документи, які надходять від установ, організацій, підприємств, посадових осіб, складаються від імені юридичної, а не фізичної особи.

Для оформлення взаємовідносин даного підприємства з іншими підприємствами використовують міжгосподарські документи, які поділяють на вхідні і вихідні.

Всі документи, які оформляють операції, що здійснюються всередині даного підприємства, називають внутрішньогосподарськими.

Шлях, який проходить документ від моменту його виписування до здавання в архів, називають документообігом.

Головним принципом документообігу можна вважати забезпечення проходження документів найкоротшим шляхом та з мінімальними затратами праці на їх обробку та пошук. На кожному підприємстві документообіг визначається головним бухгалтером, який передбачає персональну відповідальність працівників за документи, що у них знаходяться, і строки їх обробки.

Тривалість документообігу залежить від величини підприємства, специфіки його роботи, розміщення підрозділів (цехів, відділів, бригад). Найважливішими в документообігу є операції передачі від одного виконавця до іншого і обробка первинних документів. Документообіг рекомендується оформляти у вигляді графіків або схем. Графік документообігу - це затверджений порядок обробки інформації, що міститься в первинних документах, яким регулюються строки складання, подання до бухгалтерії та обробки первинних документів. Рух будь-якого первинного документа має

регламентуватись графіком.

4.3 Проведення і відображення інвентаризації у бухгалтерському обліку

Інвентаризація як один з елементів методу бухгалтерського обліку тісно взаємодіє з оцінкою, калькуляцією, подвійним записом, балансом. В умовах вільного підприємництва та самостійної ініціативи засновникам підприємства в будь-який момент можуть знадобитися відомості про майно, яке є їх власністю. В цьому разі рішення про строки та масштаби інвентаризації приймає керівник підприємства.

Другий підхід до проведення інвентаризації обумовлений тим, що в господарській діяльності підприємства трапляється чимало випадків, коли її проведення є єдиним методом, за допомогою якого можна визначити фактичну наявність, оцінити оборотні і необоротні активи та підтвердити реальність зобов'язань.

Для проведення інвентаризації керівник підприємства наказом призначає комісію, керівництво роботою якої він бере на себе чи покладає на свого заступника. До складу комісії обов'язково включається головний бухгалтер підприємства. Число інших членів комісії залежить від обсягу роботи. На інвентаризаційну комісію покладають такі функції: виявлення кількісних та якісних характеристик об'єкта інвентаризації, причин відхилень від заданих, нормативних, планових, облікових даних, відповідно до яких може функціонувати об'єкт інвентаризації, та їх нормативно-правове регулювання.

До обов'язкових випадків проведення інвентаризації на підприємствах рибницької галузі належать:

- 1 передача майна державних підприємств в оренду, його приватизація і корпоратизація;
- 2 проведення господарських операцій, що пов'язані з реструктуризацією підприємства;
- 3 ліквідація підприємства;
- 4 пожежа, стихійне лихо чи аварії техногенного характеру, інші надзвичайні ситуації, спричинені екстремальними умовами;
- 5 зміна керівника колективу (рибоцеху, бригади, рибодільниці) при колективній матеріальній відповідальності, вибуття із колективу більше половини її членів, письмове звернення (вимога) хоча б одного із членів колективу про її проведення;
- 6 випадки відмови постачальником у задоволенні претензій на недовантаження товарно-матеріальних цінностей або отримані від

- покупців претензії щодо недовантаження;
- 7 встановлення фактів зловживань, крадіжок чи псування цінностей;
- 8 розпорядження судово-слідчих органів;
- 9 продаж об'єктів необоротних активів;
- 10 консервація необоротних активів і тимчасове виведення з експлуатації виробничих потужностей;
- 11 переоцінка майна;
- 12 зміна матеріально відповідальної особи при індивідуальній матеріальній відповідальності;
- 13 складання річної фінансової звітності;
- 14 зміна керівника підприємства.

Інвентаризація - це спосіб виявлення та обліку тих господарських активів і джерел їх утворення (або їх відсутності), які не знайшли документального відображення у поточному обліку. Проводять, як правило, інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, незавершеного виробництва та інших господарських активів і джерел їх утворення.

У ст. 10 "Інвентаризація активів і зобов'язань" Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зазначено: 1) Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка; 2) Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством.

На більшості рибогосподарських підприємств інвентаризації проводяться не як разові заходи, а як постійний процес. Керівники таких підприємств затверджують постійно діючу інвентаризаційну комісію, яка за особливим графіком відвідує місця зберігання матеріальних цінностей і проводить інвентаризацію лише окремих їх видів.

Основними завданнями інвентаризації на рибогосподарських підприємствах є:

- 1 виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах і на поточних рахунках банків;
- 2 виявлення невикористаних матеріальних цінностей;
- 3 дотримання умов зберігання і правил експлуатації всіх об'єктів інвентаризації;
- 4 перевірка реальної вартості облікових матеріальних цінностей, розмірів

дебіторської та кредиторської заборгованостей.

Згідно з «Інструкцією про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків», яка затверджена наказом №69 Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. зі змінами і доповненнями (Наказ №115 від 5 грудня 1997 р і № 268 від 26 травня 2000 р.), підприємства рибницької галузі зобов'язані проводити інвентаризацію:

- 1 грошових коштів, грошових документів, цінностей та бланків суворої звітності – не рідше одного разу на квартал;
- 2 різновікових груп риб на товарному вирощуванні, рибопосадкового матеріалу, ремонтного і маточного поголів'я культивованих видів риб, риби-сирцю для переробки – не рідше одного разу на квартал;
- 3 розрахунки х дебіторами і кредиторами – не рідше двох разів на рік;
- 4 розрахунки з депонентами – не рідше одного разу на місяць.

Природні ресурси, водойми та інші угіддя, підлягають інвентаризації у натуральних вимірниках.

Залежно від повноти охоплення перевіркою активів господарства і джерел їх утворення розрізняють *повну* і *часткову* інвентаризації.

Повна інвентаризація охоплює усі без винятку матеріальні цінності, кошти і розрахунки підприємства. Вона проводиться в установлені положенням строки, як правило, один раз на рік перед складанням річного звіту і має на меті забезпечити реальність відображення в бухгалтерському балансі залишків матеріальних цінностей, незавершеного виробництва, коштів і розрахунків. Повна інвентаризація може бути проведена під час ревізії фінансово-господарської діяльності, на вимогу фінансових і слідчих органів.

Часткова інвентаризація охоплює окремі види активів рибницьких господарств (перевірка суми грошей у касі, цінностей на складі) і має проводитись кілька разів у продовж року для забезпечення точності звітних даних, посилення боротьби зі зловживанням і зміцнення фінансової дисципліни.

За характером інвентаризації поділяють на планові і позапланові (раптові).

Дані інвентаризації кожного виду матеріальних цінностей записують в "Інвентаризаційні описи", які складають у двох примірниках за місцем зберігання цінностей і матеріально відповідальними особами. Після закінчення інвентаризації описи підписують всі члени інвентаризаційної комісії. Якщо виникає потреба внести в описі виправлення, вони мають бути

застережені й підписані всіма членами комісії. Матеріально відповідальні особи на кожному опису ставлять свій підпис під текстом такого змісту: "Всі цінності, поіменовані в цьому інвентаризаційному опису, комісія перевірила в натурі у моїй присутності і внесла в опис, у зв'язку з ним претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, перелічені в описі, перебувають на моєму зберіганні". Один примірник опису залишається у матеріально відповідальній особі.

Оформлені інвентаризаційні описи передають у бухгалтерію, де фактичні залишки матеріальних цінностей, що зафіксовані в інвентаризаційних описах, порівнюють із даними бухгалтерського обліку і виявляють надлишки, нестачу чи пересортування, якщо вони мали місце.

Матеріальні цінності, для яких встановлено розбіжності даних інвентаризації з обліковими показниками, записують до "Порівняльної (звірю-вальної) відомості". Зіставленням облікових даних з фактичними можуть бути виявлені такі факти:

- а) фактичний і бухгалтерський залишки збігаються;
- б) фактичний залишок менший за обліковий, тобто має місце нестача матеріальних цінностей;
- в) фактичний залишок більший за бухгалтерський обліковий, тобто є в надлишку.

Розбіжності фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку, встановлені під час інвентаризації та інших перевірок, регулюються підприємством, організацією чи установою у такому порядку:

- 1 основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності;
- 2 природні втрати цінностей у межах затверджених норм списання за рішенням керівника підприємства відносять до витрат виробництва чи обігу; норми природних втрат можна застосовувати лише в разі виявлення фактичних нестач;
- 3 понадпланові нестачі цінностей, а також втрати від псування цінностей відносять на винних осіб за цінами, за якими обчислюють розмір збитків від розкрадання, нестач, знищення та псування матеріальних цінностей; понадпланові втрати, і нестачі матеріальних цінностей, включаючи готову продукцію, у тих випадках, коли винуватці не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховують на збитки.

Якщо винна особа встановлена, то сума нестачі підлягає відшкодуванню матеріально відповідальною особою (винною особою) в установленому порядку, згідно з постановою № 116 Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р "Порядок визначення розміру збитків від нестач, розкрадання, знищення (псування) матеріальних цінностей".

Матеріали інвентаризацій та рішення щодо регулювання розбіжностей, затверджені керівником підприємства, включають до звіту за той період, в якому закінчено інвентаризацію, а також до річного звіту. Особливу увагу треба звертати на обставини виникнення не лише нестач, а й надлишків, оскільки це може засвідчувати зловживання матеріально відповідальних осіб, пов'язане з обмірюванням, обважуванням.

Питання для самоперевірки

1. Дайте визначення бухгалтерського документа.
2. Яке значення документів в управлінні діяльністю підприємства і в бухгалтерському обліку?
3. Які вимоги ставлять до змісту й оформлення документів?
4. Які реквізити документів є обов'язковими?
5. Які вимоги ставляться до складання й оформлення документів?
6. За якими ознаками класифікують документи?
7. Що розуміють під документообігом?
8. Дайте визначення інвентаризації як складової частини(елемента) методу бухгалтерського обліку.
9. Який порядок проведення інвентаризації матеріальних цінностей на рибогосподарських підприємствах?
10. Якими документами оформляють результати проведення інвентаризації?

5 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ, РОЗРАХУНКОВИХ ТА КРЕДИТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Під *грошовими коштами* розуміють готівку та кошти, що знаходяться на рахунках у банках, депозити до запитання.

Під *готівкою* розуміють валюту України та іноземну валюту у вигляді грошових коштів.

Валюта України - це грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет і в інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені з обігу або такі що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу. До валюти відносять і кошти, що знаходяться на рахунках, або надходять у вигляді внесків до банківських та інших кредитно-фінансових установ на території України, платіжні документи та інші цінні папери, що мають валютне вираження.

Іноземна валюта - це іноземні грошові знаки у вигляді банкнот казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу; кошти в грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових одиницях, що перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших кредитно-фінансових установ за межами України; платіжні документи та інші цінні папери, виражені в іноземній валюті або монетарних металах.

В Україні готівковий обіг регулюється такими нормативними документами:

- 1 Порядок ведення касових операцій у національній валюті України, затвердженим Постановою правління НБУ № 21 від 02.02.95 р. зі змінами та доповненнями;
- 2 Положенням про ведення касових операцій у національній валюті України, затвердженим Постановою НБУ № 72 від 19.02.2001р.;
- 3 Інструкцією про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України, затвердженою постановою правління Національного банку України № 149 від 20.06.95 р.(зі змінами і доповненнями);
- 4 Наказом № 51 Міністерства статистики України від 15 лютого 1996 р. "Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій";
- 5 Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №4 "Звіт про рух грошових коштів", затвердженим наказом № 87 Міністерства фінансів

України від 31.03.99 р.

Грошові кошти є найбільш ліквідними активами. Вони присутні на початковому та кінцевому етапах облікового циклу, який включає придбання товарів, виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг, а також їх продаж і отримання виручки.

5.1 Облік касових операцій

Для здійснення розрахунків готівкою кожне підприємство повинно мати касу.

Каса - це спеціально обладнане, ізольоване приміщення, яке призначене для приймання, видачі і тимчасового зберігання готівки. Під касою також розуміють всю сукупність готівки та грошових документів, що є в підприємстві. Вона охоплює всі наявні грошові кошти, які знаходяться на певний період часу на підприємстві, як в монетах, так і в паперових грошових знаках.

У касі підприємства можуть зберігатись не тільки готівкові кошти, а й цінні папери, грошові документи, які є бланками суворої звітності. До них належать трудові книжки і вкладні листки до них, квитанції шляхових листків автотранспорту, бланки доручень, товарні свідоцтва, чекові книжки.

Посадову матеріально відповідальну особу, яка завідує касою, видачею і прийманням грошей та цінних паперів на підприємстві, називають касиром. Після видання наказу про призначення відповідного працівника на посаду касира керівник підприємства зобов'язаний під розписку ознайомити його з порядком ведення касових операцій, після чого з касиром укладають договір про повну матеріальну відповідальність за збереження прийнятих ним цінностей.

На малих рибогосподарських підприємствах, де за штатним розкладом не передбачена посада касира, його обов'язки може виконувати бухгалтер чи інший працівник за письмовим розпорядженням керівника підприємства за умови укладання з ним угоди про повну матеріальну відповідальність. Про це в письмовій формі обов'язково повідомляється установа банку, яка здійснює розрахунково-касове обслуговування підприємства.

Вся готівка на підприємствах має зберігатись у вогнетривких металевих шафах, а в окремих випадках-у комбінованих і звичайних металевих шафах, які після закінчення роботи каси замикають ключем і опломбовують сургучевою печаткою касира.

За потреби суб'єкти підприємницької діяльності отримують готівку з власних рахунків у банку в межах наявних на них коштів та на цілі, визначені

у чеку на отримання готівки. Підприємства та організації складають касові заявки, в яких повідомляють установу банку про строки виплати заробітної плати. Банк задовольняє вимоги клієнтів на отримання готівки, однак не допускає видачі грошей на виплату заробітної плати раніше встановлених строків, за винятком окремих випадків.

Підприємства та індивідуальні підприємці мають право здійснювати розрахунки між собою, а також з фізичними особами як у готівковій, так і у безготівковій формах. При цьому сума платежу готівкою між суб'єктами підприємницької діяльності протягом одного дня не повинна перевищувати 10000 грн.

Здійснення готівкових розрахунків обов'язково має бути підтверджено відповідним обліково-розрахунковим документом (податкова накладна, рахунок-фактура, товарний чек, акт виконаних робіт). Підприємства можуть мати у касі готівку тільки в межах лімітів залишку.

Для кожного підприємства встановлюється банками ліміт залишку готівки з урахуванням режиму і специфіки роботи підприємства, його віддаленості від установи банку, розміру касових оборотів, встановлених строків і порядку здавання касової виручки.

Ліміт залишку готівки - це гранична сума грошових коштів, яка може знаходитись у касі підприємства. Всю готівку понад суми встановлених лімітів підприємства мають здавати для зарахування на поточний рахунок у порядку та в строки, встановлені й узгоджені з установою банку, в якому відкритий поточний рахунок.

Понадлімітні залишки готівки в касі підприємства визначаються прямим розрахунком за кожен робочий день шляхом порівняння залишку готівки в касі суб'єкта господарювання на кінець дня з встановленим йому (або самостійно визначеним) обслуговуючою установою банку лімітом залишку готівки в касі, незалежно від того, здійснювались у цей день касові операції (надходження і витрачання готівки) чи ні. Якщо підприємству ліміт залишку готівки в касі не встановлений, уся наявна в його касі на кінець дня готівка вважається понадлімітною.

Готівка, видана в підзвіт, але з об'єктивних причин частково або й повній сумі не витрачена, має бути повернена до каси підприємства одночасно з авансовим звітом не пізніше наступного робочого дня після її видачі. Якщо вона була видана на відрядженнями - не пізніше 3-х робочих днів після повернення з відрядження, на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю статевих продуктів, гіпофіза, вторинної сировини - не пізніше 10-ти робочих днів з дня видачі її в підзвіт.

Строки і порядок здавання виручки встановлюються установами банків

кожному підприємству за погодженням з його керівником, виходячи з потреби прискорення обіговості грошей і своєчасного надходження їх до кас банків.

Грошовими документами вважають документи, що знаходяться в касі підприємства, а саме: оплачені путівки в санаторії, пансіонати і будинки відпочинку, поштові марки, проїзні квитки. Згідно з Порядком, встановленим Національним банком України від 25.06.93 р. № 21, бланки акцій також зберігаються у касі.

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів у касі призначений рахунок **30 "Каса"**, який є активним, балансовим і має такі субрахунки: **301 "Каса в національній валюті"** та **302 "Каса в іноземній валюті"**.

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів у національній та іноземній валюті, які знаходяться в касі підприємства, поштових марок, оплачених проїзних документів, оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку призначений рахунок **33 "Інші кошти"**. Цей рахунок є активним, балансовим і має такі субрахунки:

- 1 331 "Грошові документи в національній валюті";
- 2 332 "Грошові документи в іноземній валюті";
- 3 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті";
- 4 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті".

По дебету рахунку **33 "Інші кошти"** відображається надходження грошових документів до каси підприємства та коштів в дорозі, по кредиту - вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

На субрахунку **331** відображаються грошові документи за їх номінальною вартістю. Надходження грошових документів відображається по дебету рахунку **331**, списання - по кредиту рахунку.

На субрахунках **333** та **334** обліковуються грошові кошти (переважно грошова виручка), внесені до кас банків, ощадних кас чи кас поштових відділень для зарахування на поточний рахунок підприємства, але ще не зараховані за призначенням.

В Балансі (форма № 1) залишки по рахунках **30** і **33** відображаються разом із залишками по рахунку **31 "Рахунки в банках"** та субрахунку **351 "Еквіваленти грошових коштів"**, рахунку **35 "Поточні фінансові інвестиції"** в статтях балансу (230) та (240) окремо в національній та в іноземній валюті. В кінці року підприємство складає Звіт про рух грошових коштів (форма № 3), який призначений для відображення руху грошових потоків в розрізі надходжень та виплат в рамках операційної, інвестиційної та

фінансової діяльності.

Касові операції оформляються такими документами типової форми, які затверджені Міністерством України за узгодженням з Національним банком України і Міністерством фінансів України, і які мають застосовуватись без змін на всіх підприємствах незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форми власності:

- 1 КО-1 "Прибутковий касовий ордер";
- 2 КО-2 "Видатковий касовий ордер";
- 3 КО-3, За "Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів";
- 4 КО-4 "Касова книга";
- 5 КО-5 "Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей".

Касові ордери є фінансовими документами, що засвідчують законність надходження грошей до каси підприємства та їх витрачання за цільовим призначенням. Оприбуткування готівки в касу здійснюється на підставі *прибуткового касового ордера*, підписаного головним бухгалтером або уповноваженими на це особами

Отримання грошей з банку здійснюється через касира або іншу уповноважену на те особу по грошовому чеку, виписаному на її ім'я Для отримання в банку чекової книжки потрібно мати заяву, в якій зазначається прізвище, ім'я, по батькові касира і зразок його підпису, та завірена печаткою підприємства, підписами керівника та головного бухгалтера.

Витрачання готівки з каси оформляється *видатковим касовим ордером*, який підписують керівник і головний бухгалтер підприємства чи особи, ними уповноваженими.

На операцію по здачі грошей до банку касир, крім видаткового касового ордера, також оформляє об'яву на внесок готівкою, в якій вказує дату операції, хто здає кошти і через кого, банк та назву отримувача, суму цифрами і прописом, призначення внеску, номер власного рахунку.

Прибуткові та видаткові касові ордери чи документи, що їх замінюють, до передачі в касу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів (форма № КО-3). Журнал реєстрації побудовано так, що за його даними здійснюється контроль за цільовим призначенням готівки, отриманої і витраченої підприємством. Після реєстрації касові ордери передаються бухгалтером в касу підприємства для виконання. Видаткові касові ордери, оформлені за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями на виплату заробітної плати, реєструються після видачі.

Всі факти надходження і вибуття готівки на підприємстві

відображаються в **касовій книзі**, яка є обліковим регістром, що призначений для обліку касових операцій касиром підприємства. Кожне підприємство, що має касу, веде тільки одну касову книгу в національній валюті, яка має бути пронумерованою, прошнурованою і опечатаною сургучною або мастиковою печаткою. Число аркушів у касовій книзі підтверджується підписами керівника і головного бухгалтера цього підприємства або вищого органу. На кожну іноземну валюту відкривається окрема касова книга. Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках через копіювальний папір кульковою ручкою темного кольору або чорнилом. Перші примірники аркушів залишаються в касовій книзі, другі примірники мають бути відривними і є звітами касира. Перші і другі примірники нумерують однаковими номерами. Приписки та необумовлені виправлення в касовій книзі забороняються. Зроблені виправлення завіряються підписами касира і головного бухгалтера підприємства або особи, яка його заміщає.

Відповідно до Порядку ведення касових операцій усі державні, кооперативні, акціонерні, орендні, колективні, спільні та інші рибогосподарські підприємства, об'єднання, організації і установи рибницької галузі, незалежно від форми власності та виду діяльності, мають поточні рахунки в банку і зобов'язані зберігати свої грошові кошти в банківських установах.

5.2 Облік операцій на рахунках у банках. Облік валютних операцій

Облік грошових коштів на рахунках у банку здійснюється за відповідними нормативними документами, головними з яких є:

- 1 Інструкція про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті, що затверджена постановою № 527 Правління Національного банку України від 18 грудня 1998 р. та зареєстрована в Міністерстві юстиції України 24 грудня 1998 р. за №819/3259;
- 2 Інструкція № 7 "Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України", що затверджена постановою № 204 І Правління Національного банку України від 02.08.1996 р.;
- 3 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 4 "Звіт про рух грошових коштів", затверджений Міністерством фінансів України від 31.03.1999 р. за № 87.

Для перерахування грошових коштів з рахунку підприємства-платника на рахунок підприємства-отримувача використовують безготівкові розрахунки. Фінансовим посередником у цих розрахунках є банк, який надає послуги своїм клієнтам - підприємствам.

Поточний рахунок - це рахунок підприємства, відкритий в уповноваженій установі банку для зберігання грошових коштів та проведення операцій по розрахунках підприємства. Поточні рахунки відкриваються підприємствам усіх видів та форм власності, а також їх відокремленим підрозділам для зберігання грошових коштів та здійснення усіх видів операцій за цими рахунками відповідно до чинного законодавства України.

Поточний валютний рахунок може бути відкритий:

- 1 юридичним особам - резидентам України;
- 2 фізичним особам (підприємцям) - резидентам України; Д представництвам юридичної особи - нерезидента;
- 3 дипломатичним, консульським, торговельним та іншим представництвам іноземних держав;
- 4 іноземним інвесторам (юридичним і фізичним особам);
- 5 фізичним особам (не підприємцям) - нерезидентам України.

Обслуговуючим називають банк, у якому відкрито рахунки підприємств, організацій, установ усіх форм власності, фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності та який здійснює для них на договірних засадах будь-яку з операцій чи послуг, передбачених Законом України "Про банки та банківську діяльність". Клієнти банку можуть відкривати лише один рахунок для формування статутного капіталу господарського товариства (в іноземній та/або національній валюті) і один рахунок (в іноземній та/або національній валюті) за кожною угодою сумісної (спільної) діяльності без створення юридичної особи.

Юридичні і фізичні особи, що є суб'єктами підприємницької діяльності, мають право відкривати необмежену кількість рахунків за своїм вибором і згодою банків. У разі відкриття двох і більше поточних рахунків у національній валюті їх власник протягом трьох робочих днів з дня відкриття або закриття наступного рахунку визначає один з рахунків у національній валюті як основний, на якому буде обліковуватись заборгованість, що списується (стягується) у безперечному порядку, і повідомляє номер цього рахунку податковому органу, де він зареєстрований як платник податків.

Банк може здійснювати платежі клієнта в інтересах третіх осіб у випадках, передбачених чинним законодавством. Згідно з Цивільним кодексом це можуть бути договори поруки, договори на користь третіх осіб.

Для відкриття поточних рахунків підприємства подають установам банків такі документи:

заяву про відкриття рахунку встановленого зразка, яку підписують керівник та головний бухгалтер підприємства (якщо у штаті немає посади головного бухгалтера чи іншої службової особи, на яку покладено функцію ведення

бухгалтерського обліку та звітності, то заяву підписує тільки керівник);
копію свідоцтва про державну реєстрацію в органі державної виконавчої влади, іншому органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, засвідчену нотаріально або органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію;

- 1 копію зареєстрованого належним чином статуту (положення), засвідчену нотаріально або органом, який реєструє;
- 2 копію документа, що підтверджує взяття підприємства на податковий облік, засвідчену податковим органом, нотаріально або уповноваженим працівником банку;
- 3 картку зі зразками підписів осіб, яким відповідно до чинного законодавства чи установчих документів підприємства надане право розпорядження рахунком та підписання розрахункових документів, завірену нотаріально або вищою організацією в установленому порядку, до якої включається також зразок відбитка печатки підприємства;
- 4 довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України.

Підприємство має право відкрити поточні та депозитні рахунки як у національній, так і в іноземній валюті. Поточний рахунок в іноземній валюті відкривається підприємству для проведення розрахунків у межах чинного законодавства України в безготівковій та готівковій іноземній валюті при здійсненні поточних операцій, визначених чинним законодавством України, та для погашення заборгованості за кредитами в іноземній валюті.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть використовувати чеки для розрахунків за товари, роботи, послуги. Для цього певна сума коштів вноситься, депонується на особливий рахунок - рахунок лімітованої чекової книжки. В межах цього ліміту підприємства виписують розрахункові чеки постачальникам. *Чеком* визнається цінний папір, який містить нічим не обумовлене розпорядження чекодавця банку провести платіж зазначеної в ньому суми чекоотримувачу. Учасниками чекового обігу є три особи: чекодавець, платник по чеку та чекоотримувач. Платником у чековому зобов'язанні може бути лише банк, де чекодавець має кошти, якими він може розпоряджатися шляхом видавання чеків. Чек дійсний протягом 10 днів, не враховуючи дня його виписування. Розрізняють грошові та розрахункові чеки.

Однією з форм розрахунків між підприємствами може бути акредитив, який зазвичай застосовують для підвищення гарантованості оплати покупцем своїх зобов'язань. *Акредитив* - це доручення банку покупця банкові постачальника провести оплату за відвантажену продукцію, товар, надані послуги на підставах, обумовлених в цьому дорученні. Існують три форми

акредитиву: *безвідзивний підтверджений, безвідзивний непідтверджений і відзивний*.

Для обліку наявності та руху грошових коштів, які знаходяться на рахунках у банку і можуть бути використані для поточних операцій, призначено рахунок **31 "Рахунки в банках"**. Це активний і балансовий рахунок, призначений для обліку господарських засобів - грошових коштів, який має такі субрахунки:

- 1 3.11 "Поточні рахунки в національній валюті";
- 2 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті";
- 3 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті";
- 4 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті".

Субрахунки **312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"** та **314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті"** призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті. На субрахунок **313** обліковується рух коштів, що знаходяться в акредитивах, на особових рахунках по вантажообігу і в чекових книжках.

Для здійснення операцій по поточному рахунку до банку подаються документи, форми яких затверджені НБУ. Документи, що надходять до банку, дійсні лише за наявності підписів, ідентичних підписам у банківській картці. Якщо будь-який реквізит не заповнений або заповнений з порушенням вимог, то банк не має права приймати такий документ до виконання. Крім того, в розрахункових документах не допускаються різного роду виправлення (як у паперовому, так і в електронному вигляді), незалежно від того, хто вносить ці зміни - клієнт чи банк. При цьому підприємства і фізичні особи несуть повну відповідальність за правильність внесених у розрахункові документи даних.

Надані в банк документи повинні мати такі реквізити: назву, номер поточного рахунку, ідентифікаційні коди підприємства-відправника та підприємства-отримувача грошових коштів, число, місяць, рік виписування. Банк реєструє всі здійснені операції з надходження та списання коштів з поточного рахунку в спеціальній виписці з особового рахунку з додаванням виправдовувальних документів.

Виписка банку є документом, що видається банком підприємству і відображає рух грошових коштів на поточному рахунку. У різних банках форми виписок можуть бути різними, але в усіх обов'язково передбачаються позиції для дати, номерів рахунків дебітора та кредитора, суми.

На полях перевіреної виписки навпроти сум операцій і на документах, які додаються, проставляють коди кореспондуючих рахунків, а додатково вказують ще й порядкові номери запису у виписці. Ці дані необхідні для

контролю за рухом коштів, автоматизації облікових робіт, видачі довідок, перевірок і наступного збереження документів. Після цього на всіх доданих до виписки документах ставлять штамп "Погашено".

При готівкових розрахунках банківськими документами є грошові чеки та об'яви на внесок готівкою; а в разі безготівкових перерахувань - платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, розрахункові чеки, акредитиви, векселі.

Найпоширенішими видами безготівкових розрахунків є розрахунки за допомогою платіжних доручень та платіжних вимог-доручень. *Платіжне доручення* є розпорядженням обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства, оформленим на спеціальному бланку

Платіжні доручення використовують для розрахунків між підприємствами за отримані товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги); за товарно-матеріальні цінності і послуги в порядку попередньої оплати; при авансових платежах; при платежах до бюджету, органам соціального страхування, оплаті претензій по якості і недостатчі продукції, штрафів, пені; погашення кредиторської заборгованості, а також для завершення розрахунків по актах звірки взаємної заборгованості суб'єктів господарської діяльності.

Інструкція № 7 "Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України" передбачає застосування платіжної вимоги-доручення, що виписується постачальником. Покупець акцептує і здає до банку вимогу-доручення, яка приймається до виконання банком покупця тільки за наявності коштів на поточному рахунку покупця і при його письмовій згоді. *Платіжна вимога-доручення* - це комбінований документ, який складається з двох частин: верхньої - вимоги постачальника (отримувача коштів) безпосередньо до покупця (платника) оплатити вартість відпущеної йому за договором продукції, виконаних робіт, наданих послуг; та нижньої - доручення платника своєму банку про перерахування з його рахунку визначених сум. Платіжна вимога-доручення заповнюється постачальником і передається покупцеві разом з відвантаженою продукцією або після надання послуг. При отриманні покупцем цього документа і ш наявності коштів на його поточному рахунку він вказує прописом суму, що належить до сплати, і код поточного рахунку, після чого цей документ передається до банку на оплату. Якщо ж в момент отримання платіжної вимоги-доручення грошові кошти відсутні у потрібній кількості, то в міру їх накопичення виписуються платіжні доручення з посиланням на номер платіжної вимоги-доручення.

Облік операцій на рахунках в банках ведеться на рахунку **31 "Рахунки в банках"**. По дебету цього рахунку відображається надходження грошових

коштів, а по кредиту - їх використання.

5.3 Облік розрахунків з покупцями, постачальниками, фінансовими органами та іншими підприємствами

У процесі функціонування рибогосподарських підприємств, які мають виражену сезонність виробництва, виникають певні *фінансові зобов'язання*, або борги (заборгованість). Причина їх виникнення пов'язана в основному, з придбанням матеріалів, сировини, товарів та послуг в кредит, або кредитів, які підприємство отримує для свого фінансування.

Розрізняють поточні зобов'язання, які є *короткостроковими фінансовими зобов'язаннями* і мають бути погашені протягом поточного операційного циклу підприємства чи протягом року з дати складання бухгалтерського балансу (із двох термінів обирають довший).

До поточних активів належать грошові кошти та інші ресурси, стосовно яких можна вважати, що вони будуть перетворені на грошові кошти, продані чи використані протягом року з дати складання бухгалтерського балансу або протягом нормального операційного циклу підприємства (із двох термінів обирають довший).

До поточних зобов'язань належать торговельні рахунки до отримання, короткострокові векселі до сплати, нараховані витрати (заборгованість із заробітної плати, податки до сплати і відсотки до сплати), дивіденди до сплати, поточна частина довгострокової заборгованості та отримані авансові платежі, які ще називають відкладеними доходами, або доходами майбутніх періодів.

Підприємства, у тому числі рибогосподарські, купують матеріали, сировину, товари та послуги в кредит без складання формальної кредитної угоди. Такі операції призводять до виникнення заборгованості, відомої як кредиторська заборгованість, що в бухгалтерському балансі відображається як рахунки до сплати. На практиці господарювання досить поширена купівля у кредит, яка передбачає придбання товарів з відстроченням платежу. Закупівля як у зовнішній, так і у внутрішній торгівлі має на меті придбання товарів, послуг за дорученням замовника або з метою продажу.

Необхідні виробничі запаси і товари можна закуповувати такими способами:

- 1 безпосередньо конкретним підприємством;
- 2 через агентів, які купують за свій рахунок чи від імені підприємства;
- 3 через закупівельні бази, які утворені кількома підприємствами.

Юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-

матеріальних цінностей, що надають послуги, виконують роботи називають постачальниками

Підприємство при виборі постачальника повинно враховувати:

- 1 цінову конкурентоспроможність, включаючи витрати на зберігання, транспортування і страхування матеріалів, сировини і товарів;
- 2 умови платежу;
- 3 гарантійні строки; ремонт і післяпродажне обслуговування;
- 4 відповідність продукції постачальника стандартам якості;
- 5 можливість закупівлі безпосередньо у виробників або оптовиків;
- 6 географічне місце розташування;
- 7 основні види діяльності та фінансовий стан;
- 8 виробничу потужність та обсяги випуску продукції за останні роки.

Для обліку товарної дебіторської заборгованості використовують рахунок

36 "Розрахунки з покупцями і замовниками", який є активним і балансовим та призначений для обліку розрахунків. На ньому відображають узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, матеріали, сировину, товари, виконані роботи та надані послуги крім заборгованості, яка забезпечена векселем. По дебету рахунку **36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"** відображається продажна вартість реалізованої продукції, матеріалів, сировини, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість (ПДВ), акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації, по кредиту - сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, в касу та інші види розрахунків. Сальдо рахунку дебетове і відображає заборгованість покупців та замовників за отриману продукцію (роботи, послуги).

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

- 1 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями";
- 2 362 "Розрахунки з іноземними покупцями".

Субрахунок **361** призначений для обліку розрахунків з покупцями, що знаходяться на митній території України. На ньому обліковуються розрахунки по пред'явлених покупцям і замовникам та прийнятих банком до оплати розрахункових документах за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги.

5.4 Облік кредитів банків

У забезпеченні рибогосподарських підприємств коштами, потрібними для здійснення нормальної виробничої діяльності, велику роль відіграють кредити банків. Значення кредитів як джерела фінансування виробничо-господарської діяльності особливо зростає у періоди, коли надходжень коштів за реалізовану продукцію недостатнє або відсутнє.

Кредитні відносини рибогосподарських підприємств з установами банку ґрунтуються на *кредитних договорах*, які визначають взаємні обов'язки і відповідальність.

Кредити, якими можуть користуватися підприємства є *короткострокові* (обмежені терміном в один рік), *середньострокові* (від одного до трьох років) і *довгострокові* (понад три роки).

Рахунок **50 "Довгострокові позики"** має такі субрахунки:

- 1 501 "Довгострокові кредити банків у національній валюті";
- 2 502 "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті";
- 3 503 "Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті";
- 4 504 "Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті";
- 5 505 "Інші довгострокові позики в національній валюті";
- 6 506 "Інші довгострокові позики в іноземній валюті".

На субрахунках **501, 502** відображаються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валютах. На субрахунках **503, 504** відображаються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно в національній та іноземній валютах. На субрахунках **505, 506** відображаються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залученням позикових коштів (крім кредитів банків) відповідно в національній та іноземній валютах.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик).

Для обліку короткострокових позик призначено рахунок **60 "Короткострокові позики"**, на якому здійснюється облік розрахунків у національній та іноземній валютах за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує 12 міс. з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув. За кредитом рахунка відображаються суми отриманих кредитів (позик), за дебетом-сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Рахунок **60 "Короткострокові позики"** має такі субрахунки:

- 1 601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті";
- 2 602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті";
- 3 603 "Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті";
- 4 604 "Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті";
- 5 605 "Прострочені позики в національній валюті";
- 6 606 "Прострочені позики в іноземній валюті".

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

5.5 Облік розрахунків із підзвітними особами

Працівники рибогосподарського підприємства, які отримали грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно з наказом (розпорядженням) керівника підприємства, отримують статус *підзвітної особи*.

Облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за виданими авансами, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями, строк оплати яких припадає на поточний або наступний господарський рік, ведеться на рахунку **37 "Розрахунки з різними дебіторами"**. По дебету цього рахунку відображається виникнення дебіторської заборгованості, по кредиту - її погашення чи списання. (Таб. 5.1)

Таблиця 5.1 - Характеристика субрахунків рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами".

Номер і назва субрахунку	Характеристика
371 «Розрахунки з виданими авансами»	Використовується для обліку розрахунків за виданими авансами під поставлення матеріальних цінностей або виконання робіт, або під виконання робіт, а також по оплаті продукції та робіт, прийнятих замовником за частковою готовністю
372 «Розрахунки з підзвітними особами»	Ведеться облік розрахунків з підзвітними особами, використовується для обліку грошових коштів, виданих у підзвіт працівникам (зі спискового складу) на адміністративно-господарські, операційні витрати та службові відрядження
373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	Ведеться облік нарахованих дивідендів, відсотків, які підлягають отриманню
374 "Розрахунки за претензіями"	Ведеться облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм та визнаними

	штрафами, пенею, неустойками
375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	Ведеться облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено
376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок"	Ведеться облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках
377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	Ведеться з приводу розрахунків за іншими операціями, облік яких не відображається на попередніх субрахунках, зокрема розрахунки за операціями, пов'язаними зі здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків із працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами)

Авансові платежі постачальникам та іншим підприємствам оформляють платіжними дорученнями, в яких міститься посилання на укладений договір. Підзвітним особам готівка видається на підставі розпорядження керівника. Список осіб, які мають право отримувати гроші в підзвіт на господарські потреби, затверджується наказом керівника.

Працівники, які отримали готівку в підзвіт, зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства *авансовий звіт* про витрачені суми, до якого слід додати всі виправдовувальні документи: акт закупівлі, акти на списання представницьких витрат в межах передбачених норм з доданням відповідних документів на оплату (рахунків кафе і готелів), чеки, квитанції, рахунки магазинів, квитанції готелів, залізничні, авіаційні та інші проїзні квитки. Обов'язковим реквізитом авансового звіту є резолюція керівника підприємства чи уповноваженої ним особи про затвердження вказаної суми витрат і його підпис.

Найбільш поширеним видом розрахунків із підзвітними особами є розрахунки з працівниками по службових відрядженнях. *Службовим відрядженням вважається* поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, об'єднання, установи, організації (далі - підприємство) на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи. Термін відрядження визначається керівником або його заступником, але не може перевищувати 30 календарних днів.

Направлення працівників підприємства у відрядження здійснюється керівником підприємства з оформленням наказу і посвідчення на відрядження.

Посвідчення про відрядження - це документ, який видається працівнику підприємства на підставі наказу (розпорядження) керівника для виконання службового доручення поза постійним місцем роботи, тобто у відрядженні. Суму авансу на відрядження, що видається в підзвіт, визначають на підставі попереднього розрахунку. Підприємство веде спеціальні журнали обліку працівників, які вибувають у відрядження, і працівників, які прибувають з відрядження. Витрати на відрядження особи, яка перебуває в трудових відносинах з платником податку, включаються до складу валових витрат платника податку лише за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю підприємства, а саме: запрошення сторони, яка приймає і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження; укладеного договору (контракту) та інших документів, які врегульовують або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, які проводяться за тематикою, що стосується основної діяльності підприємства, яке відряджає працівника.

При відрядженні за кордон необхідна наявність відповідних документів, найважливішими з яких є: запрошення приймаючої сторони; укладений контракт; інші документи, які засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини (протокол про наміри); документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях чи симпозіумах, тематика яких збігається з основною діяльністю підприємства.

Після складання авансового звіту визначається різниця між сумою отриманого авансу і фактичними витратами. Якщо різниця додатна, то це сума невикористаного авансу, а якщо від'ємна, - то працівник витратив частину власних грошових коштів, яка має бути відшкодована працівникові без його заяви з каси підприємства. Винятком є випадки, коли перевитрати були здійснені на цілі, що не передбачені наказом. У цьому разі можливі такі варіанти:

- 1 суму перевитрат за авансовим звітом не відшкодовують і на авансовому звіті пишуть тільки ту суму, яка затверджена керівником;
- 2 суму перевитрат відшкодовують за рішенням керівника з наступним приєднанням цієї суми до сукупного оподаткованого доходу працівника.

Якщо підзвітна особа не надала звіти і необхідні виправдовувальні документи у встановлені строки або не повернула в касу залишки невикористаних сум авансів, бухгалтерія має право утримати таку заборгованість з нарахованої заробітної плати в порядку, встановленому

чинним законодавством. Це положення застосовують лише щодо сум авансів, виданих в національній грошовій одиниці України на господарські потреби чи витрати на відрядження.

До обліку приймаються авансові звіти, які перевірені арифметично, за змістом (щодо необхідності витрат та відповідності до призначення авансу) і затверджені керівником підприємства. Бухгалтер опрацьовує авансовий звіт, проставляючи на документах і на звіті кореспондуючі рахунки, які відповідають призначенню авансу. Підчищення, помарки, необумовлені виправлення, перекручення дат у посвідченні про відрядження та авансовому звіті не допускаються. Авансовий звіт обов'язково підписується підзвітною особою.

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення. Аналітичний облік при розрахунках із підзвітними особами ведеться за кожною підзвітною особою; за позиками членам кредитних спілок - за кожним членом спілки; по розрахунках із працівниками - за кожним працівником.

Нормативними документами, які регулюють здійснення витрат на службові відрядження в межах країни та за кордоном є Постанова Кабінету Міністрів України № 663 від 23.04.99 р. "Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон" та "Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон", затверджена наказом № 59 Міністерства фінансів України від 13.03.98 р. (в редакції наказу № 146 Міністерства фінансів України від 10.06.99 р.).

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

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

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса чи іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження - день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття

у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше наступна доба. Якщо станція, порт, аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджений, у строк відрядження зараховується час, який потрібний для проїзду до них. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того підприємства, до якого він відряджений. Замість днів відпочинку, які не використані за час відрядження, інші дні відпочинку після повернення з відрядження не надаються. Якщо працівник спеціально відряджений для роботи у вихідні або святкові й неробочі дні, то компенсація за роботу в ці дні виплачується відповідно до чинного законодавства. Якщо працівник відбуває у відрядження у вихідний день, то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надається інший день відпочинку.

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, у тому числі й за час перебування у дорозі. Середній заробіток за час перебування працівника у відрядженні зберігається на всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи.

За кожен день (включаючи день від'їзду та приїзду) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом із вимушеними зупинками), йому виплачуються добові в межах граничних норм, що установлені Постановами Кабінету Міністрів України № 663 від 23.04.99 р. та № 1398 від 06.09.2000 р.

Кількість днів відрядження для виплати добових визначають з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні. При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за мовну добу. Якщо відсутні відмітки в посвідченні про відрядження, то добові не виплачуються.

Відрядженому працівникові перед від'їздом у відрядження видається грошовий аванс у межах суми, визначеної на оплату проїзду, наймання житлового приміщення і добові. Протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження працівник зобов'язаний подати авансовий звіт про витрачену у зв'язку з відрядженням суму. Разом з авансовим звітом працівник подає посвідчення про відрядження, оформлене в установленому порядку, і документи в оригіналі про наймання житлового приміщення та проїзд.

Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в

оригіналі, що підтверджують вартість цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків готелів (мотелів), страхових полісів. Витрати у зв'язку з відрядженням, що не підтверджені відповідними документами (крім добових витрат), працівникові не відшкодовуються.

Для державних рибогосподарських підприємств та їх службовців, а також інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, установлюються додаткові обмеження відповідно до витрат вартості проживання понад установлені граничні норми та оплата витрат на перевезення понад 30 кілограмів багажу для державних службовців, а також інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, здійснюються згідно з підтверджувальними документами в оригіналі лише з дозволу керівника.

Витрати на проїзд відрядженого працівника в м'якому вагоні, на суднах морського флоту в каютах, що оплачуються за 1-4-ю групами тарифних ставок, на суднах річкового флоту в каютах 1-ї і 2-ї категорій, а також повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу відшкодовуються в кожному окремому випадку з дозволу керівника підприємства згідно з поданими проїзними документами.

Відшкодування витрат на службові телефонні переговори Проводиться в розмірах, узгоджених з керівником.

Керівники рибогосподарських підприємств, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, особисто вирішують питання щодо відшкодування витрат на наймання житлових приміщень, що перевищують граничні, встановлені відповідно до постанови Кабінету Міністрів 663 від 23.04.99 р., та витрат на проїзд у м'якому чинного законодавства. Витрати на харчування, вартість якого включена до рахунків на оплату вартості проживання в готелях або до проїзних документів, оплачують відряджені за рахунок добових. Відшкодування вагоні, на суднах морського флоту в каютах, що оплачуються за 1-4-ю групами тарифних ставок, на суднах річкового флоту в каютах 1-ї і 2-ї категорій, а також повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу.

Підприємствам надано право здійснювати розрахунки між собою, а також з фізичними особами - громадянами як у готівковій, так і в безготівковій формі, що надалі дасть змогу розширити коло розрахункових операцій через підзвітних осіб. Крім того, усі види розрахунків підприємств та індивідуальних підприємців між собою, а також з громадянами здійснюються і за рахунок коштів, отриманих у касах банку, і за рахунок

виторгу, отриманого від реалізації товарів (робіт, послуг), крім виплат, пов'язаних з оплатою праці і виплатою дивідендів. У зв'язку із цим збільшується число підзвітних осіб як за рахунок продавців товарів, які працюють на виїзді, так і за рахунок покупців-підзвітних осіб.

Видавання готівки підзвіт здійснюється з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше видані підзвіт суми. Залежно від конкретних обставин грошові кошти підзвітним особам можуть бути видані з субрахунків у банку (311, 312, 313, 314), отримані ними від різних організацій (з рахунка 37). Крім грошових коштів, підзвітним особам можуть бути видані грошові документи (різні марки, сертифікати, векселі) з рахунка **33 "Інші кошти"**.

Особи, які отримали готівку підзвіт (у тому числі на відрядження), зобов'язані подавати у встановлені терміни до бухгалтерії підприємства або до централізованої бухгалтерії звіт про витрачені суми. Готівка, видана підзвіт на витрати на відрядження, але не витрачена, має бути повернена в касу підприємства не пізніше ніж через три робочих дні після закінчення відрядження, а видана на закупівлю продукції та заготівлю необхідної сировини - не пізніше, ніж через десять робочих днів з дня видачі її підзвіт, на всі інші виробничі (господарські) потреби - наступного дня після видачі її підзвіт і здана в касу банку не пізніше наступного дня.

При перевірці дотримання касової дисципліни готівка, видана підзвіт, але не витрачена і не повернена в касу підприємства протягом десяти робочих днів з дня видачі її підзвіт (по відрядженнях - протягом трьох робочих днів після закінчення відрядження), починаючи з наступного дня після закінчення зазначених термінів, включається в суму фактичного залишку готівки в касі на кінець дня і співвідноситься зі встановленим лімітом залишку готівки в касі.

Підзвітна особа зобов'язана подати у встановлені терміни керівникові підприємства (організації) звіт про витрачання за призначенням отриманих сум із додаванням документів, які засвідчують правильність указаних у звіті грошових витрат.

Звіти про витрачання авансів з доданими документами, що підтверджують здійснені витрати, перевіряються в бухгалтерії за формою (повнота і правильність оформлення звітів, заповнення реквізитів) і змістом (законність і доцільність здійснених витрат, логічне узгодження окремих показників) і затверджуються керівником підприємства (організації).

У випадках неподання у встановленому порядку звітів про витрачання підзвітних сум і неповернення в касу підприємства (організації) залишків невикористаних авансів підприємство (організація) має право здійснювати

утримання із зарплати працівника по підзвітних сумах у порядку, передбаченому чинним законодавством.

Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами ведеться на рахунку **37 "Розрахунки з різними дебіторами"** субрахунку **372 "Розрахунки з підзвітними особами"**. Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються у балансі розгорнуто: дебетове сальдо - у складі оборотних активів, кредитове сальдо - у складі зобов'язань підприємства. Аналітичний облік витрат по розрахунках з підзвітними особами ведуть окремо по кожній авансовій видачі позиційним способом.

По дебету рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами" відображаються суми, що видані підзвіт, у кореспонденції з кредитом рахунків обліку грошових коштів.

Операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
Видача підзвітних сум готівкою	372	301
Перерахування авансу підзвітним особам, які перебувають у відрядженні за межами підприємства тривалий час	372	311
Надходження виручки від реалізації продукції на ринку	372	701
Видача підзвіт чекових книжок	372	377
Видача підзвітним особам грошових документів	372	331
Придбання підзвітними особами матеріальних цінностей, молодняку тварин та ін.: без ПДВ		372
на суму податку на додану вартість	20,21,22 641	372
Придбання підзвітними особами основних засобів, які не потребують монтажу: без ПДВ	152	372
на суму податку на додану вартість	641	372
Використання коштів підзвітними особами на виробничі і господарські потреби в межах встановлених норм	23,91,92	372
Повернення невикористаних підзвітних сум: у касу	301	372
на поточний рахунок в національній валюті	311	372
на поточний рахунок в іноземній валюті	312	372
Утримання підзвітних сум з оплати праці працівників	661	372
Здавання виручки за продукцію, реалізовану на ринку, а також виручки їдалень та буфетів	301	372
Надходження виручки за продукцію, реалізовану на ринку	311	372
Списання вартості відпущених страв та виробів їдальні по талонах та витрат по невикористаних чеках	377	372
Оплата підзвітними особами придбаних різних грошових документів (марки, путівки)	331	372
Оплата підзвітними особами підприємствам і організаціями за різні послуги розрахунковими за чеками	377	372
Списання безнадійної заборгованості підзвітних осіб	949	372

5.6 Облік праці та її оплати, облік розрахунків з робітниками та службовцями

Відповідно до статті 1 Закону України "Про оплату праці" визначено, що заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу. Згідно зі статтею 96 Кодексу законів про працю України, основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик, що відображені у відповідних довідниках.

Тарифна система оплати праці - це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших чинників, що характеризують якісну сторону праці.

Розрізняють дві види заробітної плати - основну і додаткову.

Основна заробітна плата - це винагорода за виконану роботу згідно з установленими нормами праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки), яка встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) та відрядних розцінок для працівників і посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата - це винагорода за роботу, виконану понад установлені норми, за трудові успіхи і винахідництво, за особливі умови праці. Вона складається з доплат, надбавок, гарантійних та компенсаційних виплат, передбачених чинним законодавством, премій, пов'язаних з виконанням виробничих завдань і функцій.

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які здійснюються понад установлені зазначеними актами норми.

На рибогосподарських підприємствах застосовують дві форми оплати праці - *погодинну і відрядну*. Існують різновиди цих форм, які називають системами оплати праці:

- 1 проста погодинна;
- 2 погодинно-преміальна;
- 3 пряма відрядна;
- 4 відрядно-преміальна;
- 5 відрядно-прогресивна та акордна.

В умовах ринкової економіки набули поширення форми оплати праці за

кінцевий результат - у відсотках до отриманого доходу або прибутку.

Система оплати праці - це сукупність правил, які визначають співвідношення між мірою праці й мірою винагороди працівників. *Погодинна система* оплати праці залежить від кількості відпрацьованих годин і тарифної ставки (окладу) за одну годину. *Погодинно - преміальна* система оплати праці є різновидом погодинної оплати праці, при якій понад заробітну Плату, належну за фактично відпрацьований час, сплачується преміальна винагорода за досягнення високих кількісних і якісних показників.

Відрядна форма оплати праці має такі системи: пряма преміальна, прогресивна, акордна, бригадна.

Відрядно-преміальна система - це різновид відрядної форми оплати праці, при якій понад заробітну плату, належну за виконану роботу, виплачується премія.

Відрядно-прогресивна система оплати праці передбачає оплату праці, при якій робота, виконана в межах установлених норм, оплачується за звичайними відрядними розцінками, а частина роботи, виконаної понад норму, - за прогресивно-зростаючими розцінками і залежно від відсотка перевиконання норм.

Акордна система оплати праці є різновидом відрядної системи, при якій норма і розцінка для виконавця або групи виконавців встановлюється не за кожною окремою операцією, а на весь комплекс робіт. За *відрядно-бригадною* системою оплати праці її розмір визначають шляхом множення розцінки за одиницю роботи на фактично виконаний обсяг робіт бригадою. *Пряма відрядна* система передбачає нарахування заробітку тільки за виконану роботу (виготовлену продукцію).

Найпростіший спосіб розподілу заробітку між членами бригади здійснюється пропорційно відпрацьованому часу. Заробіток також може бути розподілений між членами бригади за допомогою інших методів, наприклад за допомогою коефіцієнта розподілу, коефіцієнта трудової участі.

Понадурочні роботи допускаються у виняткових випадках і з дозволу профспілкового комітету підприємства. До понадурочних робіт не допускаються: вагітні жінки і жінки, що мають дітей віком до 3 років; працівники віком до 18 років; у дні занять працівники, що навчаються без відриву від виробництва в загальноосвітніх школах і професійно-технічних навчальних закладах; працівники інших категорій (згідно з чинним законодавством). Робота у понаднормовий час при відрядній оплаті праці оплачується в розмірі 100% тарифної ставки працівника-відрядника відповідної кваліфікації, при погодинній - в подвійному розмірі годинної тарифної ставки. Понаднормові роботи не повинні перевищувати для

кожного працівника 4 години протягом 2 днів підряд і 120 годин на рік. Компенсація понаднормових робіт відгулом не допускається.

Робота у вихідний день компенсується працівнику наданням йому іншого дня відпочинку або за згодою сторін у грошовій формі. Робота у вихідні і святкові дні оплачується не менш ніж у подвійному розмірі:

а) відрядникам - не менш, ніж за подвійними відрядними розцінками;
б) працівникам, праця яких оплачується за годинними (денними) ставками - в розмірі не менш ніж подвійна годинна (денна) ставка;

в) працівникам, що отримують місячний оклад - в розмірі не менш ніж одна годинна (денна) ставка окладу, якщо робота проводилась в межах норми робочого часу, і в розмірі не менше подвійної годинної (денної) ставки понад окладу, якщо робота перевищувала місячну норму.

Час простою з вини працівника оплаті не підлягає. Час простою не з вини працівника, якщо він попередив адміністрацію (бригадира, майстра) про початок простою, оплачують з розрахунку не нижче $\frac{2}{3}$ тарифної ставки встановленого працівнику розряду або окладу.

З оплати праці членів трудового колективу і осіб, які працюють на підприємстві за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові і випадкові роботи, відбуваються різного роду утримання. За своїм характером їх поділяють на дві групи: обов'язкові та утримання за ініціативою підприємства. Згідно із статтею 127 Кодексу законів про працю України утримання із заробітної плати можуть здійснюватись тільки у випадках, передбачених законодавством України.

Обов'язкові утримання включають прибутковий податок (з 01.01.2004 р. - податок з доходів фізичних осіб), утримання до Пенсійного фонду, утримання збору на соціальне страхування на випадок безробіття, утримання внесків до Фонду страхування на випадок тимчасової втрати працездатності, утримання за виконавчими листками і приписами нотаріальних контор на користь юридичних і фізичних осіб.

До утримань з ініціативи підприємства відносять суми, утримані з членів трудового колективу за заподіяну матеріальну шкоду, за допущений брак, своєчасно не повернені суми, отримані у підзвіт, своєчасно не погашені безвідсоткові позики, видані членам трудового колективу, за спецодяг.

В усіх випадках загальний розмір утримань із заробітної плати не може перевищувати 20 %, а в особливих випадках - 50 % заробітної плати, що належить до виплати працівнику.

Згідно до Закону України № 889 - IV "Про податок з доходів фізичних осіб", податок утримуватимуть за загальною ставкою. Відповідно до статті 7 Закону про податок з доходів вона становить 15 % об'єкта оподаткування.

Утримання до Пенсійного фонду з нарахованої заробітної плати здійснюються в розмірі: 2 % від суми заробітної плати

Утримання на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття становить 0,6 % нарахованої суми заробітної плати.

До Фонду страхування на випадок тимчасової втрати працездатності утримання складають - 0,5 %, якщо сума заробітної плати не перевищує 669 грн. (прожитковий мінімум для працездатної особи), якщо сума заробітної плати не перевищує 669 грн. – 1 %

Згідно з чинним законодавством, крім утримань із заробітної плати працівників, які виконує бухгалтерія підприємства, існують зобов'язання підприємства по нарахуваннях на заробітну плату та інші виплати фізичним особам. Об'єктом оподаткування в цьому разі є щомісячний фонд оплати праці підприємства, який встановлено Законом України "Про оплату праці" і деталізовано в Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженій наказом Міністерства статистики України. До нарахувань на фонд оплати праці відносять: Збір до Пенсійного фонду (33,2% щомісячного фонду оплати праці підприємства).

Внески до Фонду страхування на випадок тимчасової втрати працездатності (1,4 % від щомісячного фонду оплати праці підприємства).

Внески до Фонду страхування на випадок безробіття (1,6 % від щомісячного фонду оплати праці підприємства).

Внески до Фонду страхування від нещасних випадків встановлюються Фондом індивідуально для кожного підприємства в залежності від виду діяльності і форми господарювання (0,2 % щомісячного фонду оплати праці підприємства для бюджетних установ).

Питання для самоперевірки

1. Дайте поняття каси підприємства. Чим регламентується облік касових операцій на підприємствах?
2. Що таке ліміт каси? Хто його встановлює? Чим зумовлене його встановлення?
3. Якими первинними документами оформляють касові операції?
4. Який порядок відкриття поточного рахунку в банку підприємствами?
5. Якими первинними документами оформляють операції на поточному рахунку в банку?
6. Які форми безготівкових розрахунків використовують рибницькі підприємства?

7. Що розуміють під поточними зобов'язаннями підприємства?
8. Якими документами оформляють операції по розрахунках із покупцями, постачальниками та іншими підприємствами?
9. Які види кредитів можуть отримувати підприємства рибництва?
10. Якими документами оформляють розрахунки з підзвітними особами?
11. Як здійснюють розрахунки з робітниками підприємства з оплати праці?
В яких документах їх відображають?

6 ОСНОВНІ ЗАСОБИ РИБНИЦЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ЇХ ОБЛІК

6.1 Класифікація основних засобів

Дія здійснення виробничої діяльності рибницьким підприємствам необхідні **основні засоби** або, засоби праці. Від предметів праці вони різняться тим, що беруть участь у виробництві протягом кількох років, зберігаючи при цьому свою натуральну форму і фізичні властивості. Засоби праці зношуються поступово, отже, переносять свою вартість на виробництво продукції частинами.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 **"Основні засоби"** (затверджене наказом № 92 Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р.) містить таке визначення основних засобів: ***"Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)"***.

При визначенні основних засобів слід виходити з того, що вони є частиною активів, тобто ресурсів, контрольованих підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до економічних вигод у майбутньому.

До основних засобів належать: рибогосподарські водойми, земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення водних і земельних угідь, будинки та гідротехнічні споруди, передавальне устаткування, машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, плідники культивованих видів риби, багаторічні насадження та ін.

Згідно зі стандартом бухгалтерського обліку № 7 при встановленні критеріїв віднесення матеріальних активів до основних засобів надається перевага їх призначенню і не висуваються обмеження щодо їх вартості.

Бухгалтерський облік основних засобів має забезпечити:

- 1 узагальнення інформації про наявність та рух власних чи отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до основних засобів;
- 2 вірогідне визначення вартості (оцінки) основних засобів;
- 3 визначення економічних вигод від використання основних засобів;
- 4 контроль за наявністю і збереженням основних засобів з моменту придбання і до вибуття їх із господарства;

- 5 правильне і своєчасне нарахування зношення;
- 6 контроль за правильністю та ефективним використанням коштів на реконструкцію, модернізацію відповідно до наявних джерел фінансування;
- 7 контроль за ефективним використанням основних засобів залежно від їх потужності;
- 8 точне визначення результатів ліквідації основних засобів.

Основою правильної організації бухгалтерської обліку основних засобів є дотримання принципу їх класифікації. При цьому основні засоби доцільно групувати за їх функціональним призначенням, галузями, речовим, натуральним характером і видами, за використанням і належністю.

За функціональним призначенням розрізняють *виробничі основні засоби*, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (рибогосподарські водойми, будови, споруди, обладнання і робочі машини, що діють у сфері матеріального виробництва) і *невиробничі основні засоби*, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва рибопродукції і призначені для обслуговування комунальних та культурно-побутових потреб працівників.

За використанням основні засоби поділяють на діючі, до яких належать усі основні засоби, що використовуються у господарстві, недіючі, тобто ті, що не використовуються у цей період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємства або окремих його підрозділів, цехів, і запасні, до яких відносять різне устаткування, що перебуває у резерві і призначене для зміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються.

Істотне значення в обліку основних засобів має їх розподіл за ознакою належності, згідно з якою їх поділяють на власні та орендовані. Орендовані основні засоби - це засоби, взяті у тимчасове користування у фізичних чи юридичних осіб за відповідну орендну плату, їх показують у балансі орендодавця, тим самим виключається можливість подвійного обліку одних й тих самих засобів. Для цілей податкового обліку власні основні фонди, тобто ті, що обліковуються на балансі підприємства, відповідно до Закону про оподаткування прибутку підприємств підлягають класифікації за трьома групами.

Група 1 - флот, гідротехнічні споруди, рибцехи, кормоцехи, інкубцехи, складські приміщення, будівлі, у тому числі житлові будинки та їх частини (квартири та місця загального користування).

Група 2 - автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та

інструменти, в тому числі електронно-обчислювальні машини для обробки інформації, інформаційні системи і телефони, мікрофони і рації, інше конторське (офісне) обладнання, пристрої і приладдя до них.

Група 3 - інші основні засоби, що не увійшли до груп 1 і 2, включаючи рибницьку техніку (кормороздавачі, рибосортувальні машини, очеретокосарки, аератори), спеціалізовані машини і знаряддя лову, плідники культивованих видів риби, багаторічні насадження.

План рахунків і прийняті до застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку передбачають, що однакові за технічними характеристиками, призначенням та способом використання об'єкти основних засобів можуть бути об'єднані в групи:

- 1) рибогосподарський водний фонд;
- 2) земельні ділянки;
- 3) капітальні витрати на меліорацію і поліпшення водного фонду та земель;
- 4) будинки і споруди;
- 5) риболовецький флот;
- 6) машини та обладнання;
- 7) транспортні засоби;
- 8) інструменти, прилади та інвентар;
- 9) знаряддя лову;
- 10) племінний матеріал;
- 11) багаторічні насадження;
- 12) інші основні засоби.

Об'єкт основних засобів визнається як актив тоді, коли існує ймовірність того, що підприємство отримуватиме в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, та його вартість може бути вірогідно визначена. Наявність достатньої впевненості у тому, що основні засоби втілюють у собі майбутні економічні вигоди для підприємства» потребує підтвердження, що підприємство отримає винагороду у зв'язку з їх використанням і погоджується на пов'язаний з цим ризик.

Об'єкти основних засобів можуть бути придбані з метою безпеки або для охорони навколишнього середовища, як необхідні при використанні й отриманні економічної вигоди від інших активів.

Необхідною умовою правильного обліку основних засобів є єдиний принцип їх грошової оцінки - по первісній, залишковій, відновлювальній і ліквідаційній вартості.

Первісною оцінкою основних засобів є собівартість їх придбання або

створення, під якою слід розуміти сплачену суму грошових коштів або їх еквівалентів, або справедливую вартість іншої форми компенсації (інших активів або зобов'язань), наданої для отримання активу на момент його придбання або створення.

Собівартість об'єкта основних засобів включає купівельну ціну (в тому числі ввізне мито та безповоротні податки) та витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням цього об'єкта в робочий стан, який дає змогу використовувати його за прямим призначенням.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- 1 суми, які сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- 2 реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- 3 суми ввізного мита;
- 4 суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, якщо вони не відшкодовуються підприємству;
- 5 витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- 6 витрати на встановлення, монтаж, налагодження засобів;
- 7 інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання їх запланованою метою.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

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

Первісна вартість об'єктів, які були переведені до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції, дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" та 16 "Витрати".

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів.

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

Якщо об'єкт основних засобів виготовлено власними силами, а підприємство також виготовляє подібні активи (продукцію) для реалізації, собівартість такого об'єкта визначається відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку № 9 "Запаси". Собівартість об'єктів, збудованих власними силами, зазвичай включає:

- 1 вартість робіт, виконаних субпідрядниками;
- 2 прямі матеріальні витрати;
- 3 прямі витрати на оплату праці;
- 4 інші операційні витрати, що безпосередньо пов'язані зі створенням активу;
- 5 вартість ліцензії (або дозволу) на створення об'єкта;
- 6 оплату фахових послуг (конструкторів, юристів, науковців).

Одним з елементів грошової оцінки основних засобів є їх залишкова вартість, яка є різницею між первісною вартістю і сумою зношення за весь період експлуатації об'єкта. Оцінку по залишковій вартості використовують під час розробки планів відтворення основних засобів і для нарахування зношення.

Уточнення вартості майна проводить експерт-оцінювач, який має відповідну ліцензію на здійснення експертної оцінки майна. Експерт має право здійснювати експертну оцінку основних засобів підприємства, оцінювати їх фактичне зношення і визначати відновну або справедливую вартість об'єктів оцінки. Результати роботи експерта-оцінювача відображають у звіті про експертну оцінку активів підприємства.

При визначенні вартості будівель і рибогосподарських споруд розраховують за укрупненими показниками вартість Окремих конструкцій та елементів (фундаменту, каркаса, стін, Перекриттів, покрівлі, системи водопостачання, підлоги) та їх загальних розмірів стосовно кожного об'єкта. Фізичне зношення Приміщень, механізмів і споруд визначають стосовно кожного інвентарного об'єкта, виходячи з чинних норм амортизації та його фізичного зношення.

Відновлювану вартість машин та устаткування визначають з урахуванням

їх технологічного призначення по окремих інвентарних об'єктах, а також машинах і устаткуванню, які є складовою частиною виробничих об'єктів. Відновлювану вартість технічних засобів обчислюють за оптовими цінами, націнками торгівельно-посередницьких організацій, включаючи вартість монтажу на період оцінки.

Вартість плідників об'єктів аквакультури визначають за величиною витрат на вирощування та формування продуктивних якостей. Враховуються вид риби, вік та продуктивність, нормативний період господарського використання, індекси продуктивності, собівартість вирощування 1 кг живої маси, що склалася на час оцінки майна. У разі збитковості рибництва вартість плідників визначають за ринковими цінами конкретного регіону.

Повна кошторисна вартість основних засобів визначається на підставі проектно-кошторисної документації конкретного рибогосподарського об'єкта. За її відсутності повну кошторисну вартість об'єктів у цінах 1995 р. можна визначати у встановленому порядку із застосуванням:

- 1 укрупнених кошторисних норм і прейскурантів, які використовувались раніше, за цінами 1995 р.;
- 2 кошторисів до об'єктів аналогів (за цінами 1995 р.);
- 3 укрупнених показників вартості окремих конструктивних елементів і видів робіт, до складу яких входять такі проектні рішення (в цінах 1995 р.).

Зношення розраховують окремо, виходячи з фактичного терміну експлуатації та норм амортизації з урахуванням знижувальних коефіцієнтів. Розрахунки і звіт про визначення відновлюваної вартості будівель, споруд, приміщень та незавершених об'єктів обов'язково затверджуються відділом капітального будівництва районної держадміністрації або бюро технічної інвентаризації. Результати переоцінки основних засобів узагальнюються в акті уточнення вартості основних засобів.

Стандартом 7 "Основні засоби" передбачено, що підприємства мають переоцінювати об'єкти основних засобів, якщо їх залишкова вартість більш ніж на 10 % різниться від справедливої вартості на дату балансу. Частота проведення переоцінки залежить від коливань справедливої (реальної) вартості основних засобів. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату переоцінюються всі об'єкти групи основних засобів, до якої Належить цей об'єкт.

6.2 Синтетичний та аналітичний облік основних засобів

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух Основних засобів, інших необоротних активів, їх зношення використовують рахунки: 10

"Основні засоби"; 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 13 "Зношення необоротних активів"; 18 "Інші активи". Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкту (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція), які приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від його використання, треба відображати на рахунку 15 "Капітальні інвестиції".

Основні засоби на рибогосподарських підприємствах збільшуються внаслідок їх надходження за такими позиціями:

- 1 придбання у постачальників;
- 2 виконання будівельно-монтажних робіт;
- 3 виготовлення основних засобів на власному підприємстві;
- 4 безоплатна передача (надходження) від юридичних і фізичних осіб;
- 5 виявлення надлишків основних засобів у процесі інвентаризації;
- 6 переведення ремонтного матеріалу в основне маточне стадо;
- 7 витрати на капітальні інвестиції у водні ресурси господарства.

Балансова вартість груп основних фондів може збільшуватися у разі індексації балансової вартості основних фондів. Збільшення надходження основних засобів обов'язково має бути відображене у первинному документі. Для оприбуткування основних засобів використовують такі документи: Акт приймання-передачі основних засобів, Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих та модернізованих об'єктів, Акт приймання статевозрілих особин культивованих видів риб і передачі їх в експлуатацію.

Для організації обліку і забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту присвоюють інвентарний номер. Нумерацію інвентарних об'єктів рекомендується здійснювати за порядково-серійною системою. На кожну класифікаційну групу основних засобів відводять певну кількість номерів із резервом, що дає змогу присвоїти номери цієї Серії однотипним об'єктам, які надійдуть пізніше. Інвентарні Номери в обов'язковому порядку наводяться в первинних Документах та реєстрах з обліку основних засобів і є основою для Обліку руху окремих об'єктів.

Інвентарний номер, присвоєний об'єкту основних засобів, за ним протягом усього періоду його перебування на підприємстві. Інвентарні номери об'єктів, що вибули, були передані, реалізовані, ліквідовані із різних причин, де присвоюють. Для кожної групи існують свої інвентарні картки:

ОЗ – 6 – для будівель і споруд;

ОЗ – 7,8 – для машин і обладнання;

ОЗ – 9 – для групового обліку однорідних об'єктів Основних засобів, які придбані у одного постачальника.

Акти на приймання об'єктів розглядає й затверджує орган, що призначив комісію, не пізніше місячного терміну після їх подання. Датою введення в

експлуатацію об'єкта вважають дату підписання акта комісією.

Зарахування до складу основних засобів об'єктів оформляють записами в інвентарну картку обліку основних засобів, дані якої використовують для заповнення журналів-ордерів і реєструють в інвентаризаційних описах, де записи здійснюють за видами основних засобів. Інвентарну картку складають на кожен окремий інвентарний об'єкт. Складання загальної картки, якою оформляють кілька об'єктів, допускається лише стосовно господарського інвентарю, інструментів, устаткування, якщо вони однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно.

Технічну документацію щодо окремих об'єктів основних засобів передають у бухгалтерію рибогосподарського підприємства (установи), яка перевіряє правильність записів даних в інвентарній картці, після цього документація надходить у відповідний відділ підприємства, бо в бухгалтерії вона не зберігається.

Облік основних засобів, зданих в оренду, ведуть на балансі орендодавача на картках, розміщених в окремому розділі картотеки, а в орендаря - поза балансом на рахунку 01 за вартістю, зазначеною у договорі оренди. На основні засоби, прийняті в оренду, в бухгалтерії підприємства-орендаря нових інвентарних карток не відкривають. За реєстр аналітичного обліку використовують копію інвентарної картки цього об'єкта чи виписку з неї. Ці картки (виписки) зберігають у картотеці бухгалтерії орендаря окремо.

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

У рибогосподарських підприємствах найвагомішою причиною зменшення основних засобів є їх продаж, а також вибракування плідників у результаті втрати продуктивності (внаслідок травмування або за віком). Дуже значна питома вага основних засобів, що ліквідуються, зношеність яких сягає близько 99 % первісної балансової вартості. В умовах реформування рибогосподарських підприємств згідно з чинним законодавством безоплатно передаються у комунальну власність об'єкти соціальної сфери, житловий фонд разом з об'єктами інженерної структури, мережі електро-, тепло-, газо-, водопостачання, які перебували на балансі рибогосподарських підприємств.

6.3 Облік вибуття, зношення і ремонту основних засобів

Амортизація - це систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання, тобто за терміном експлуатації. Вартість, що амортизується, - це первісна або

переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. У свою чергу ліквідаційна вартість є сумою коштів або вартістю інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням втрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Відповідно до принципів бухгалтерського обліку, вартість необоротних активів має розподілятися протягом усього строку їх експлуатації списанням на звітні періоди, упродовж яких ці активи матимуть виробничу користь. Завдання амортизації - розподіл вартості необоротних активів тривалого використання на витрати протягом очікуваного строку експлуатації на основі застосування систематичних і раціональних записів, тобто це процес розподілу, а не оцінки. В цьому визначенні є декілька суттєвих моментів.

По-перше, всі матеріальні активи тривалого використання, крім водного фонду і землі, мають обмежений строк користування. Через це вартість необоротних активів треба розподіляти на витрати виробництва та обігу протягом усіх років їх експлуатації. Основними причинами, що обмежують строк їх служби, є фізичне і моральне зношення. Фізичне зношення матеріальних необоротних активів є реальним внаслідок їх використання та експлуатації, а також гад впливом природних чинників (вітер, сонце, мороз, вологість, ерозія). Періодичний ремонт і ретельний догляд можуть зберегти будинки, споруди, машини та обладнання у доброму стані і значно подовжити строк їх служби, але в кінцевому підсумку кожен із об'єктів стане непридатним. Необхідність амортизації, на жаль, не можна замінити регулярним ремонтом.

Моральне зношення - процес, внаслідок якого необоротні активи перестають відповідати сучасним вимогам у результаті науково-технічного прогресу у розвитку аквакультури або через інші причини. Навіть будинки та споруди часто стають морально застарілими, не встигнувши зноситися фізично.

По-друге, термін амортизації, що використовується в обліку, Слід розуміти не як фізичне зношення чи зниження ринкової вартості об'єкта протягом цього часу, а як списання вартості необоротних активів протягом часу їх корисного функціонування.

По-третє, амортизація не є процесом оцінки вартості. Бухгалтерські записи ведуть згідно з принципами визначення собівартості, і тому вони не можуть слугувати індикатором зміни цін, навіть якщо в результаті вигідної кон'юнктури ринкова активу може вирости, амортизація і в цьому разі має нараховуватися й обліковуватися, тому що є наслідком розподілу понесених витрат, а не оцінки.

Основними чинниками, що впливають на величину амортизації, є первинна вартість необоротних активів; їх ліквідаційна вартість; вартість, яка амортизується; очікуваний строк корисного використання.

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

- 1 очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- 2 фізичне та моральне зношення, що передбачається;
- 3 правові або подібні обмеження щодо строків використання об'єкта та інші чинники.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається у разі очікуваних економічних вигод його використання. При визначенні строку корисного використання об'єкта підприємства керуються технічними паспортами на машини та обладнання, які надаються продавцями, технічними паспортами на експлуатацію будинків та споруд, які видаються будівельниками, експертними висновками компетентних комісій, іншими технічними і правовими документами.

Положенням (стандартом) **7 "Основні засоби"** рекомендовані для застосування такі методи нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних активів):

- 1 прямолінійний;
- 2 зменшення залишкової вартості;
- 3 прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4 кумулятивний;
- 5 виробничий.

Облік зносу (амортизації) Основних засобів згідно до стандарту нараховується протягом всього строку корисного використання. Амортизація розраховується декількома методами, які можна змінювати у продовж року.

Розрахунок амортизації *прямолінійним методом* роблять виходячи з формули:

$$\Sigma \text{ амм} = \text{ амм. Вартість} / \text{ очікуваний термін використання}$$

Метод прямолінійного списання вартості об'єкта, який передбачає нарахування амортизації протягом строку його експлуатації, ґрунтується на передумові, що амортизація залежить тільки від тривалості строку служби.

Суму амортизаційних відрахувань для кожного періоду розраховують діленням амортизованої вартості (первісної вартості об'єкта за вирахуванням його ліквідаційної вартості) на число звітних періодів експлуатації об'єкта. За цим методом норма амортизації є сталою.

Метод *прискореного зменшення залишкової вартості* полягає у визначенні річної амортизації

Річна амм. = залишкова вартість x на подвійну норму амортизації

Норми амортизації обчислюють виходячи з очікуваного терміну використання (наприклад 4 роки). Тобто $100 \% / 4 \text{ роки} = 25 \%$ залишкової вартості.

Також використовують *кумулятивний і виробничий* методи.

Виробничий метод нарахування амортизації передбачає визначення суми амортизації множенням фактичного місячного об'єму виробництва (робіт, послуг) на виробничу ставку амортизації. Виробничу ставку амортизації обчислюють діленням вартості, яка амортизується, на загальний об'єм виробництва (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Амортизацію інших необоротних активів нараховують за прямолінійним або виробничим методом. Амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів нараховувати у першому місяці використання розмірі 50 % його вартості і решту 50 % вартості, яка, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або у першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

Метод амортизації об'єктів основних засобів вибирають самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Місячна сума амортизації в разі застосування методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійного та кумулятивного визначається діленням річної суми амортизації на 12. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття основних засобів.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зношення необоротних активів.

Для обліку зношення необоротних активів призначено рахунок **13 "Зношення необоротних активів"**, на якому узагальнюється інформація про нараховану амортизацію та індексацію зношення необоротних

нематеріальних і матеріальних активів. Рахунок 13 "Знос необоротних активів" має такі субрахунки:

- 1 131 "Знос основних засобів";
- 2 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів";
- 3 133 "Знос нематеріальних активів".

За кредитом рахунка 13 "Знос необоротних активів" відображається нарахування амортизації та індексації зношення необоротних активів, за дебетом зменшення суми зношення.

6.4 Нематеріальні активи і їх облік

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку **8 "Нематеріальні активи"**, дається таке визначення цьому виду засобів підприємства: нематеріальний актив - це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримуватися підприємством строком використання більше за один рік (або один операційний цикл, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

До нематеріальних активів, які є об'єктом бухгалтерського обліку, належать:

- 1 права користування природними ресурсами (право користування водою, землею, іншими ресурсами природного середовища; геологічною, гідрологічною та іншою інформацією про природне середовище);
- 2 права користування майном (право користування рибогосподарською водоймою, земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень);
- 3 права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви);
- 4 права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, технології, корисні моделі, промислові знаки, нові Об'єкти рибництва, породні групи плідників риб, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції); А авторські права та суміжні з ними права (програми для ЕОМ, бази даних);
- 5 інші нематеріальні активи (право на впровадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв).

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з

його використання, та його вартість може бути вірогідно визначена. Нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

- 1 намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він буде придатний для реалізації або використання;
- 2 можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- 3 інформацію для вірогідного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає зазначеним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

витрати на дослідження;

- 1 витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- 2 витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- 3 витрати на створення, реалізацію і переміщення підприємства або його частини;
- 4 витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл).

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання. Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю. Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених

загальною сумою, визнається розподілом сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів. Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій). Вона збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприяють збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та отримання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Основними первинними документами для взяття на облік нематеріальних активів є:

- 1 свідоцтво України на знак для товарів і послуг (позначення, за якими товари та послуги одних осіб різняться від однорідних товарів і послуг інших) згідно із Законом України "Про охорону прав на знаки для товарів і послуг" від 15 грудня 1993 р ;
- 2 патент на винахід (корисну модель, що є результатом творчої діяльності людини в будь-якій галузі технології) згідно із Законом України "Про охорону прав на винаходи і корисні моделі" від 5 грудня 1993 р.;
- 3 патент України на промисловий зразок згідно із Законом України "Про охорону прав на промислові зразки" від 15 грудня 1993р.;
- 4 свідоцтво на право займатися племінною справою згідно із Законом України "Про племінне тваринництво" від 15 грудня 1993 р.;
- 5 авторський договір чи договір з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі, згідно із Законом України "Про авторське право і суміжні права" від 23 грудня 1993р.;
- 6 рахунок за роботи зі створення і впровадження програмного забезпечення ЕОМ;
- 7 рахунок за ноу-хау згідно з договором із власником; А рахунки й документи, що підтверджують оплату права Користування землею, водою та іншими природними ресурсами; документи, що засвідчують придбання місця на товарній чи ФОНДОВІЙ біржі;
- 8 договір та акти на прийняття наукових і дослідно-конструкторських розробок;
- 9 документи на підтвердження організаційних витрат і квитанції з оплати реєстраційних, консультаційних та інших послуг, підготовки

кадрів), якщо ці втрати розглядаються як суми установчого внеску до статутного капіталу підприємства, що передбачено засновницьким договором.

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовують рахунок **154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"**. Для узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений рахунок **12 "Нематеріальні активи"**. За дебетом цього рахунка відображають придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сумарна форма таких активів. За кредитом рахунка 12 відображають вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримування підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок **12 "Нематеріальні активи"** має такі субрахунки:

- 121 "Права користування природними ресурсами";
- 122 "Права користування майном";
- 123 "Права на знаки для товарів і послуг";
- 124 "Права на об'єкти промислової власності";
- 125 "Авторські та суміжні з ними права";
- 126 "Гудвіл";
- 127 "Інші нематеріальні активи".

На субрахунку **121 "Права користування природними ресурсами"** ведеться облік наявності об'єктів, права користування ресурсами природного середовища. До них належать права користування водою і землею, іншими ресурсами природного середовища, інформацією про природне середовище.

На субрахунку **122 "Права користування майном"** ведеться облік наявності прав користування майном (право користування рибогосподарським водним фондом, земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень).

На субрахунку **123 "Права на знаки для товарів і послуг"** ведеться облік наявності прав на знаки для товарів та послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

На субрахунку **124 "Права на об'єкти промислової власності"** ведеться облік наявності прав на об'єкти промислової власності (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, породи і породні групи плідників, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції).

На субрахунку **125 "Авторські та суміжні з ними права"** ведеться облік наявності авторських та суміжних з ними прав (програми для ЕОМ, бази даних).

На субрахунку **126 "Гудвіл"** ведеться облік гудвілу (перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання).

На субрахунку **127 "Інші нематеріальні активи"** ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство на здійснення діяльності використання економічних та інших привілеїв).

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при врахуванні на баланс), але не більше ніж 20 років. При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- 1 строки корисного використання подібних активів;
- 2 моральне зношення, що передбачається;
- 3 правові або подібні обмеження щодо строків його використання та інші чинники.

Метод амортизації нематеріального активу обирається рибогосподарським підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизацію нараховують із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації в разі застосування відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку **7 "Основні засоби"**.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційну вартість нематеріальних активів прирівнюють до нуля, крім випадків:

- 1 коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- 2 коли ліквідаційну вартість можна визначити на підставі інформації існуючого активного ринку й очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання. При нарахуванні амортизації на нематеріальні активи кредитується рахунок **133 "Знос нематеріальних активів"** і дебетуються рахунки: **15 "Капітальні інвестиції"**, **23 "Виробництво"**, **39 "Витрати майбутніх періодів"**, **42 "Додатковий капітал"**, **91 "Загальновиробничі витрати"**, **92 "Адміністративні витрати"**, **93 "Витрати на збут"**, **94 "Інші витрати операційної діяльності"**, **99 "Надзвичайні витрати"**. При вибутті нематеріальних активів кредитується рахунок **12 "Нематеріальні активи"** і дебетується рахунок **133 "Зношенням нематеріальних активів"** на суму

знос за період використання нематеріального активу і 976 "Списання необоротних активів".

Питання для самоперевірки

1. Дайте поняття основним засобам підприємств рибництва. Чим регламентується їх облік?
2. Які завдання обліку основних засобів?
3. За якими ознаками класифікують основні засоби підприємств?
4. В яких первинних документах відображують рух основних засобів підприємства?
5. Що розуміють під амортизацією основних засобів? Як її відображують в обліку?
6. Що розуміють під нематеріальними активами підприємства?
7. Які нематеріальні активи використовують на підприємствах рибництва? Як їх обліковують? Які методи нарахування амортизації ви знаєте?
8. Якими документами оформляють взяття на облік нематеріальних активів?
9. Якими документами оформлюють вибуття основних засобів підприємства?

7 ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РИБНИЦТВА

7.1 Виробничі затрати у рибогосподарських підприємств та їх класифікація

Під поняттям "*витрати*" слід розуміти використані у процесі виробництва різні речовини і сили природи на виготовлення нового продукту праці. В умовах товарного виробництва грошовий вираз суми витрат на виготовлення конкретного продукту називають собівартістю. Зміст термінів витрати і собівартість поєднується у понятті витрати виробництва.

Згідно з положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "**Витрати**", ними визнаються:

- 1 витрати, що відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- 2 зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути вірогідно оцінені;
- 3 витрати певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;
- 4 витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;
- 5 якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Витратами не визнаються:

- 1 попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- 2 погашення отриманих позик;
- 3 інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту);
- 4 витрати, які відображають зменшення власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
- 5 Випуск готової рибопродукції, яка призначена для реалізації, й отримання прибутку є головною метою виробничої діяльності рибогосподарського підприємства. В процесі виробництва формуються

витрати на виробництво продукції та її виробнича собівартість.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають:

- 1 прями матеріальні витрати;
- 2 прями витрати на оплату праці;
- 3 інші прями витрати;
- 4 загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлює підприємство. За способом включення до собівартості витрати поділяють на прями мі непрями.

Прямими називають витрати, безпосередньо можуть бути піднесені до конкретного об'єкта витрат і включені до собівартості продукції (робіт, послуг). До складу прямих матеріальних витрат входить вартість сировини та основних матеріалів, що є основою виробленої продукції або є її необхідним компонентом, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Інакше кажучи, до прямих витрат на оплату праці у виробництві належать:

- 1 основна заробітна плата основного виробничого персоналу підприємства, нарахована робітникам та службовцям та тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими окладами, включаючи індексацію заробітної плати;
- 2 витрати на оплату праці позаштатних працівників, які виконують роботи, пов'язані з виробництвом продукції;
- 3 вартість продукції, що видається у вигляді натуральної оплати працівникам, зайнятим у рибогосподарському виробництві;
- 4 надбавки і доплати до тарифних ставок та окладів, у тому числі за роботу в нічний час, за суміщення професій, розширення зон обслуговування;
- 5 вартість харчування та продуктів, що безкоштовно надаються працівникам окремих підприємств; А оплата щорічних відпусток та інша додаткова оплата;
- 6 одноразові винагороди за вислугу років;
- 7 оплата праці позаштатних працівників за виконання робіт згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підяду, за умови, що розрахунки з робітниками за виконану роботу проводить безпосередньо підприємство.

До складу інших прямих витрат входять всі інші виробничі витрати, які

можуть бути безпосередньо віднесеш до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація.

При групуванні витрат під об'єктом обліку витрат слід розуміти продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення витрат, пов'язаних з їх виробництвом (виконанням).

Непрямими є витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Такі витрати стосуються вирощування багатьох культур на сільськогосподарських підприємствах, деяких видів риб на підприємствах рибництва, кількох груп тварин, виконання різних робіт. Для включення до собівартості ці витрати попередньо потрібно розподілити між об'єктами обліку. Тому на практиці їх часто називають тими, що розподіляються, а згідно з положенням (стандартом) бухгалтерського обліку **16 "Витрати"** - загальновиробничими витратами.

Подальша деталізація витрат в обліку здійснюється у розрізі статей калькулювання собівартості. У рибницькому господарстві застосовують достатньо широку номенклатуру статей.

Прямі виробничі витрати обліковуються безпосередньо на рахунку **23 "Виробництво"**. Непрямі витрати обліковуються на рахунку **91 "Загальновиробничі витрати"**, який у кінці звітної періоду закривають списанням розподілених між видами продукції загальновиробничих витрат у дебет рахунку **23 "Виробництво"**. Отже, підприємство обліковує вироблену продукцію за скороченою (неповною) собівартістю.

Порядок обліку готової продукції за скороченою (без частки загальногосподарських і комерційних витрат) собівартістю і віднесення умовно-постійних (адміністративних) витрат прямо на рахунок **79 "Фінансові результати"**, відомі в країнах з розвиненою економікою як облік за методом Директ-Костинга.

Загальногосподарські витрати, які пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства загалом, обліковуються на рахунку **92 "Адміністративні витрати"**. Витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом рибпродукції, рекламою, доставкою продукції споживачам та інші витрати підприємства з реалізації обліковуються на рахунку **93 "Витрати на збут"**. Порівнянням виручки за реалізовану продукцію з її скороченою собівартістю визначають маржанальний дохід, величина якого має покрити суму адміністративних витрат, витрат на збут і дати певний прибуток підприємству. При калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за елементами

(економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення і призначенням). Елементи витрат за економічним змістом є однорідними. Витрати, які утворюють елемент собівартості включають витрати незалежно від специфіки виробництва продукції.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку **16 "Витрати"** регламентує порядок витрат операційної діяльності за такими економічними елементами:

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

До складу елемента "Матеріальні витрати" включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента "Витрати на оплату праці" включаються: заробітна плата за окладами й тарифами; премії та заохочення; компенсаційні виплати; оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу; інші витрати на оплату праці.

До складу елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються: відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування; страхові внески на випадок безробіття; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента "Амортизація" включається: сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента "Інші операційні витрати" включаються: витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування. До фінансових витрат відносять витрати на відсотки за користування отриманими кредитами.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях народного господарства. Це дає змогу встановити потребу в оборотних та необоротних активах, показує, скільки і яких активів втрачено, незалежно від того, де вони вироблені, на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат. Однак класифікація витрат за економічними

елементами не дає змоги обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати об'єм витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції залежно від їх призначення та місця виникнення.

Між витратами на виробництво, які згруповані за економічними елементами, і витратами в калькуляційному розрізі існують як взаємозв'язок, так і відмінність. Наприклад, до елемента "Матеріальні витрати" включаються всі витрачені на виробництво матеріали, а в собівартості готової продукції за статтями (посадковий матеріал, добрива, ветеринарні препарати, корми, сировина і матеріали, паливо і мастильні матеріали) відображаються лише ті з них, які використані на виробництво готової рибопродукції. Інша частина матеріалів відображається в статтях, що формують виробничу собівартість ("Загальновиробничі витрати") та у складі витрат діяльності ("Адміністративні витрати", "Витрати на збут").

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості рибопродукції встановлюються підприємством самостійно і залежить як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеня економічної однорідності витрат, які об'єднані в статті, специфіки галузі, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення витрат на собівартість готової продукції.

Класифікацію за статтями застосовують в обліку при формуванні і визначенні фактичної (звітної) собівартості. Вона дає змогу здійснювати контроль цільового витрачання коштів та виявляти резерви зниження собівартості продукції. Зважаючи на необхідність всебічного аналізу витрат в частині управлінського обліку, їх додатково класифікують за впливом на фінансовий результат, рівень собівартості продукції звітного періоду, за залежністю від управлінського рішення, втрат від прийняття їх альтернативних варіантів, за можливістю впливу менеджера чи іншого керівника підрозділу, а також за потребою прикладання додаткових ресурсів для отримання додаткової одиниці продукції.

Вичерпані витрати - це спожита частка всіх витрат підприємства, якими слід вважати собівартість реалізованої продукції, включаючи амортизаційні витрати.

Невичерпаними є витрати, що позначають розмір витрачених коштів, які принесуть користь у майбутньому. Витраченими коштами слід вважати вартість придбаних виробничих запасів, основних засобів, інших необоротних активів та чинників виробництва, які ще неспожиті у звітному періоді.

Оплата праці робітників і службовців, яка спочатку нараховується

(включається до собівартості), а потім сплачується (погашення кредиторської заборгованості), є вичерпаними (спожитими) витратами. Виходячи зі сказаного, можна констатувати, що вичерпані витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів для отримання доходу звітного періоду. Невичерпані витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів для отримання доходу чи іншої вигоди в майбутніх періодах. Отже, невичерпані витрати знаходять своє відображення в активі балансу, а вичерпані - у звіті про фінансові результати.

Всі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом або придбанням запасів. Тому для визначення собівартості продукції (вичерпаних витрат) слід розрізняти витрати на продукцію та витрати періоду. Витрати на продукцію - це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з виробничим споживанням чинників виробництва.

Витрати періоду - це витрати, що не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (адміністративні, витрати на збут, інші операційні та надзвичайні витрати).

Вичерпані витрати на продукцію відображаються у звіті про фінансові результати саме як собівартість реалізованої продукції, що визначається з урахуванням зміни залишків запасів.

На рибогосподарських підприємствах попередньо треба визначати собівартість готової продукції (в складі запасів). Для цього до розрахунку залучають дані про зміну залишків незавершеного виробництва.

Всі витрати в розрізі суміжних періодів слід розподіляти на чотири групи:

- 1 витрати звітного періоду на продукцію цього ж періоду;
- 2 витрати минулих періодів на продукцію звітного;
- 3 витрати звітного періоду на продукцію майбутніх періодів;
- 4 витрати минулих періодів на продукцію майбутніх.

Можливі витрати - це вигода, яка втрачається, коли вибір одного з варіантів альтернативного рішення потребує відмови від доходу за іншим варіантом. Можливі витрати визначають лише розрахунково-аналітичним шляхом, вони не знаходять свого відображення.

Загальна сума дійсних можливих витрат становить релевантні витрати. Як приклад, можна розглянути альтернативу для рибогосподарського підприємства - вкладення вільних грошових коштів на депозит або придбання живорибного авіатранспорту та здавання його в оренду.

До контрольованих витрат належать всі матеріальні витрати (придбання рибопосадкового матеріалу, палива, штучних кормів тощо) та витрати на оплату праці, до неконтрольованих - амортизаційні відрахування.

Окремі види витрат є об'єктом фінансового обліку, де вони відображаються в реєстрах та на рахунках як складова частина активів чи витрат, а інші види - об'єктом управлінського обліку, і використовуються при аналізі господарської діяльності, прогнозуванні чи виборі альтернативного рішення.

7.2 Облік витрат і калькуляція собівартості продукції рибиництва

Рибиництво є самостійною галуззю тваринництва, що підбивається на специфіці обліку витрат і калькуляції собівартості продукції. Об'єктами обліку виробничих витрат у рибиництві є технологічні групи риб за видами і віком. На кожному гаку групу риб (ремонтно-маточне поголів'я, рибопосадковий матеріал, товарна риба) відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображають витрати на утримання і вихід рибопродукції. Облік витрат і виходу продукції рибиництва слід вести на рахунку **23 "Виробництво"** субрахунку другого порядку **232 "Тваринництво"**, на дебеті якого відображають витрати, а на кредиті - вихід продукції за плановою собівартістю протягом року, а в кінці року планову собівартість доводять до фактичного рівня.

На кожному аналітичному рахунку облік витрат ведуть за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів (амортизація, паливо, будівельні матеріали) та ін.

За статтею "Витрати на оплату праці" відображають основну і додаткову оплату праці працівників кожної рибиницької ділянки (риборозплідника, зимувального комплексу, нагульної ділянки, інкубаційного цеху), зайнятих безпосередньо обслуговуванням певної вікової групи риб. На цьому етапі включають оплату праці за тарифними ставками, доплати і премії за якість продукції, підвищення рибопродуктивності і виживання, збереження поголів'я плідників, зниження ураження захворюваннями, надбавки за почесні звання та інші виплати згідно з чинним положенням про оплату праці. На суму нарахованої основної і додаткової оплати праці працівників рибиництва дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 66 (81).

За статтею "Відрахування на соціальні заходи" обліковують внески на державне соціальне страхування і до Пенсійного фонду в установленому розмірі від суми нарахованої оплати праці працівників. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65 (82).

За статтею "Засоби захисту риби" обліковують вартість використаних

біопрепаратів, медикаментів та дезінфекційних засобів, придбаних за рахунок коштів підприємства, а також витрати, пов'язані з їх використанням на практиці. На цей елемент не відносять вартість біопрепаратів, медикаментів, дезінфекційних засобів, які придбані за рахунок асигнувань з бюджету на ці цілі. За цими операціями дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 20 (80).

За статтею "Корми" відображають витрати на живі та штучні корми власного виробництва, а також придбані і використані на годівлю риби. Витрати, пов'язані з доставкою кормів із місць їх виробництва (комбікормові заводи) або попереднього зберігання до місць постійного зберігання відносять на вартість відповідних кормів як витрати на доставку кормів на склад.

Витрати на доставку кормів із місця постійного зберігання безпосередньо на рибницький став (саджалку, басейн) для годівлі відносять на певну вікову групу риби за відповідними статтями (витрати на оплату праці, робіт, послуг). Витрати, пов'язані з доставкою кормів із місць їх виробництва або приготуванням кормів у кормоцехах, обліковують на окремому аналітичному рахунку субрахунку 232 «Тваринництво» і щомісяця списують на статтю "Корми" по відповідних вікових групах риби, розподіляючи пропорційно до фактичної маси кормів. На вартість кормів, витрачених для годівлі відповідних вікових груп риби, дебетують субрахунок 232 і кредитують субрахунок 20 (80).

У статті "Роботи і послуги" відображають вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами для виробничих потреб рибництва, а також сторонніми організаціями і підприємствами. Тут також обліковують вартість використаної електроенергії, витрати на обігрівання приміщень місцевими котельними, не з'єднаними із центральною котельнею. На цей елемент відносять вартість енергії, отриманої від інших підприємств для галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунки 23, 63, 68 (84).

У статті "Витрати на утримання основних засобів" записують нараховані амортизаційні відрахування по основних засобах рибництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 13 (83). Тут відображають також вартість палива і запчастин, використаних для машин та устаткування конкретно по кожній віковій групі риби, витрати на будматеріали, використані на ремонт будівель і споруд у галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 20 (80).

До статті "Інші витрати" відносять страхові платежі по майновому страхуванню. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65 (84). У статті "Витрати на організацію виробництва й управління" відображають

частку загальновиробничих витрат у рибництві, віднесених на кожну вікову групу риб у порядку їх розподілу. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 91.

На елементі "Втрати від загибелі риби" відображають (тільки в обліку) втрати від загибелі плідників, рибопосадкового матеріалу при пересадці або від морозу, за винятком тих випадків, коли збитки сталися через стихійне лихо або підлягають стягненню з винуватців. На вартість загиблих тварин, списаних за рахунок господарства, дебетують рахунок 232 і кредитують рахунок 21

По кредиту субрахунку 232 "Тваринництво" (з відповідним субрахунком "Рибництво") відображається за плановою собівартістю вихід продукції рибництва в кореспонденції з дебетом рахунків:

21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі" - на вартість оприбуткованого приплоду і приросту риби;

27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" - на вартість оприбуткованої продукції рибництва.

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість продукції рибництва і планову собівартість коригують до фактичного рівня.

Суму коригування списують із кредиту субрахунку 232 "Тваринництво" в дебет рахунків 21, 23, 27, 90 залежно від напрямку використання рибопродукції.

Для оформлення витрат та виходу продукції рибництва використовують первинні документи. Деякі з них є загальними для обліку всіх видів основного виробництва (рахунки-фактури, шляхові листи вантажного автомобіля, накладні, лімітно-заборонні картки, облікові листи праці й виконаних робіт, розрахунок амортизаційних відрахувань та ін.). Поряд з ними застосовують специфічні документи, властиві тільки рибництву.

Оплату праці нараховують, виходячи з об'ємів виконаних робіт чи виходу рибопродукції або відпрацьованого часу на підставі розрахунку оплати праці працівникам рибництва, табеля обліку робочого часу та документів про вихід продукції.

Видачу кормів проводять на підставі відомості витрати кормів, яка водночас є документом для списання витрачених кормів з підзвіту. Відомість виписують на кожного працівника, за яким закріплено рибницький став, рибдільницю, на початку кожного місяця в двох примірниках. Ліміт видачі кормів визначають за раціонами годівлі, які складає рибівник. Оформлені належним чином відомості є підставою для включення вартості кормів до витрат виробництва. Наприкінці місяця на підставі відомостей роблять записи

до журналу обліку витрат кормів по кожному технологічному циклу, віковій групі і видах риб у розрізі окремих ставів. Дані журналу використовують для оперативного контролю за рівнем витрат кормів на організацію виробництва рибопродукції.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визнає історичну (фактичну) собівартість одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Закон наголошує, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на її виробництво та придбання. Собівартість окремих видів рибницької продукції визначають на підставі витрат, віднесених на відповідну вікову групу, виду риб чи типу виробництва. Витрати по окремих вікових і видових групах риб складаються як із прямих витрат, що безпосередньо відносять на відповідні вікові групи або види риб, так і з витрат, що розподіляються

У рибництві, за винятком рибопродукції, яку отримують у звітному році, об'єктами визначення собівартості є певні роботи, виконані в поточному році під урожай наступного року, тобто роботи, які належать до незавершеного виробництва, а також роботи, які спрямовані на меліорацію і поліпшення водного фонду, виконуються за рахунок власних оборотних коштів підприємства; витрати, що плануються по статтях виробничих витрат (без загальногосподарських) як витрати майбутніх періодів.

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

- розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування та обліку витрат;
- обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних та підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву;
- розподіляють витрати на літування ставів, меліорацію водного фонду;
- розподіляють загальновиробничі витрати;
- визначають загальну суму виробничих витрат по об'єктах планування та обліку;
- обчислюють собівартість продукції рибництва за окремими технологічними циклами;
- розподіляють витрати на утримання інкубаційного цеху, кормоцеху;
- визначають собівартість товарної риби;
- визначають собівартість продукції підсобних промислових виробництв по переробці рибопродукції.

Собівартість 1 кг товарної риби, що вирощується у спеціалізованих нагульних ставах та інших рибогосподарських водоймах, складається із

витрат на зариблення водойм (включаючи вартість рибопосадкового матеріалу), витрат на вирощування та вилов оприбуткованої риби. У спеціалізованих повносистемних рибогосподарствах, на базі яких здійснюється відтворення культивованих об'єктів, першочергово визначають собівартість 1 тис. личинок кожного виду риб. Це здійснюється діленням суми витрат, які були здійснені у зв'язку з утриманням плідників, що перебувають протягом року у маточних (зимувальних, літніх), переднерестових і нерестових ставах, та витрат на експлуатацію інкубаційного цеху в умовах штучного відтворення, на кількість личинок, пересаджених з нерестових ставів, або отриманих з інкубаційного цеху. Далі визначають собівартість одного кілограма (тонни) цього літоку діленням загальної вартості личинок та витрат на вирощування рибопосадкового матеріалу на кількість кілограмів (тонн) обчисленої продукції. Якщо технологією передбачено підросування молоді до життєстійкої стадії, то аналогічно визначають і собівартість мальків з урахуванням витрат на їх утримання у малькових ставах. Вартість цього літоку, що не реалізуються іншим господарствам, а пересаджуються у зимувальні стави на зимівлю, розглядають як витрати на незавершене виробництво, які переходять на майбутній рік. Після вилову однорічок із зимувальних ставів навесні наступного року і пересаджування їх у нагульні стави і водойми усі наступні витрати відносять на вирощування товарної риби. До цих витрат включають як вартість рибопосадкового матеріалу, так і витрати на їх вирощування до товарної маси, вилов і реалізацію. Собівартість 1 кг (т) товарної риби визначають діленням усіх попередніх витрат на масу отриманої товарної риби.

У риболовецьких підприємствах, що експлуатують сировинну базу, природні промислові запаси риби визначають собівартість 1 кг виловленої риби. Цей показник складається з витрат на промисел, транспортування, обробку риби (охолодження, підмороження, підсолення) з метою збереження її якості, на утримання промислових суден, а також засобів лову, тобто знарядь лову. Витрати на експлуатацію допоміжного флоту, які виконують транспортні чи пошукові функції, враховуються у загальних транспортних витратах.

Крім того, розраховується собівартість готової рибопродукції після рибопереробки, яка включає в себе вартість риби-сирцю або мороженого напівфабрикату та всі операції переробки, які передбачені відповідними технологіями, починаючи з операцій приймання риби і до випуску готової продукції.

7.3 Відображення операцій щодо обліку виробничих витрат і виходу продукції в регістрах бухгалтерського обліку

Для зведеного обліку витрат і виходу продукції (робіт, послуг) з виробництва передбачено використовувати журнал-ордер, який з метою кращого розподілу обов'язків між виконавцями поділяють на два: 10-2 с.-г. та 10-3 с.-г.

Журнал-ордер №10-2 с.-г. використовують для обліку нарахованої оплати праці пов'язаних із нею сум відрахувань на соціальні заходи та резерв наступних періодів, а також амортизаційних відрахувань (рахунки 13,471, 651, 652, 653, 66).

У журналі-ордері № 10.3 с.-г. ведуть зведений облік за рахунками: 23 "Виробництво"; 24 "Брак у виробництві"; 39 "Витрати майбутніх періодів"; 91 "Загальновиробничі витрати"; 92 "Адміністративні витрати"; 93 "Витрати на збут".

Журнал-ордер № 10.3 с.-г. для відображення кредитових оборотів щодо виходу продукції окремих підгалузей основного виробництва, списання вартості послуг чи робіт допоміжних виробництв та певних видів витрат (кредит рахунків 231, 232, 233, 234, 235, 24, 39, 91, 92, 93). Кореспондуючими рахунками є такі: 20, 21, 22, 23, 24, 27, 39, 90, 91, 92, 93 з відповідними рибогосподарському підприємству субрахунками третього, четвертого та п'ятого порядків.

Первинні документи, довідки бухгалтерії, відомості нарахування амортизації є підставою для заповнення місячних виробничих звітів, їх складання у виробничих підрозділах на підставі названих документів, а за потреби залучають ті з них, що складені в інших господарствах.

На підставі отриманих від підрозділів і складених у бухгалтерії документів заповнюються виробничі звіти до журналу-ордеру № 10.3 с.-г:

Виробничий звіт № 10.3а с.-г – для основного виробництва;

Виробничий звіт № 10.3б с.-г – для інших виробництв;

Виробничий звіт № 10.3в с.-г – для загальновиробничих витрат;

Виробничий звіт № 10.3г с.-г – для адміністративних витрат.

За наявними звітами складають зведені відомості і переносять до журналу-ордеру № 10.3 с.-г., а їх доні – до головної книги.

Питання для самоперевірки

1. Які види витрат виділяють у діяльності підприємства?
2. За якими ознаками класифікують витрати?

3. Як здійснюється облік витрат у рибництві?
4. Що являє собою поняття калькуляції продукції?
5. Які статті витрат існують у рибництві?
6. Що розуміють під прямими і непрямими витратами?
7. В якому документі відображають зведений облік витрат?
8. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображають витрати підприємства?
9. В якому документі відображають облік витрат і виходу продукції рибництва?

8 ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ НА РИБОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Готовою продукцією вважається – продукція, яка пройшла всі стадії обробки, відповідає вимогам стандарту, прийнята відділом технічного контролю, документально оформлена в установленому порядку і здана на склад.

Готова продукція обліковується на підприємствах у місцях зберігання за окремими видами і в установлених одиницях вимірювання.

Синтетичний облік готової продукції ведеться на рахунку **26 «Готова продукція»** за первісною вартістю. Цей рахунок активний, сальдо дебетове у сумі фактичних витрат або повної фактичної собівартості відображає кількість готової продукції, яка залишилась на складі на початок звітного періоду

На рибогосподарських підприємствах використовують рахунок **27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»**. Аналітичний облік продукції рибогосподарських підприємств ведеться за видами продукції. За дебітом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображають надходження рибопродукції, а за кредитом – вибуття внаслідок реалізації, списання, передачі та ін..

8.1 Документальне оформлення обліку продукції рибництва

Первинна документація з обліку продукції рибництва є невід’ємною і головною частиною процесу оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності і витрачання. Вона забезпечує вчасне отримання інформації для обліку, контролю і оперативного управління рухом виробничих запасів.

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання є досить складним процесом, адже структура документообігу має бути такою, щоб забезпечувати вчасне отримання потрібної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів.

Основні первинні документи, якими оформляють операції з руху виробничих запасів є:

- 1 Журнал обліку вантажів, що надійшли
- 2 Доручення
- 3 Акт списання бланків доручень
- 4 Журнал реєстрації доручень

- 5 Прибутковий ордер
- 6 Акт про приймання матеріалів
- 7 Лімітно-забірна картка
- 8 Акт-вимога на заміну матеріалів
- 9 Накладна-вимога на відпускання матеріалів
- 10 Картка складського обліку матеріалів
- 11 Реєстр приймання-здачі документів
- 12 Відомість обліку залишків матеріалів на складі
- 13 Акт про приймання устаткування
- 14 Акт про приймання-передачу устаткування до монтажу
- 15 Матеріальний ярлик
- 16 Акт про виявлені дефекти устаткування
- 17 Матеріальний звіт
- 18 Накладна на відпускання товарно-матеріальних цінностей
- 19 Інвентаризаційний опис
- 20 Акт на списання матеріалів відкритого зберігання
- 21 Акт про витрату давальницьких матеріалів
- 22 Лімітно-забірна картка.

Інформація, яка міститься в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку методом подвійного запису. Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на рибогосподарських підприємствах мають бути чітко визначені терміни передачі первинних документів до бухгалтерії. Від правильності документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у звітності.

Відповідно до виробничої програми і норм витрат підприємства визначають потребу у виробничих запасах. Вони можуть бути придбані, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу, отримані безоплатно, придбані в результаті обміну,

Перелік первинних документів, якими найчастіше оформляють надходження виробничих запасів на рибницькі підприємства, наведено нижче:

1. Журнал обліку надходження вантажів
2. Доручення
3. Прибутковий ордер

4. Товарно-транспортна накладна
5. Акт про приймання матеріалів
6. Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів
7. Відомість обліку залишків матеріалів на складі.

Виробничі запаси зі складів підприємства відпускаються у цехи для виготовлення продукції і на господарські потреби, а також на сторону для переробки чи реалізації як надлишкові чи непотрібні.

Під відпусканням у виробництво розуміють передачу виробничих запасів для виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг. Відпускання виробничих запасів у комори цехів розглядають як внутрішнє переміщення запасів. За відсутності в цехах комор відпускання запасів із центральних складів вважається витратами на виробництво.

Під час відпускання матеріалів у виробництво слід дотримуватись таких вимог:

- 1 запаси обліковуються за вагою, об'ємом, масою у суворій відповідності до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;
- 2 відпускання, як правило, здійснюється в межах заздалегідь встановлених лімітів;
- 3 з головним бухгалтером узгоджуються списки осіб, яким надано право вимагати зі складів запаси, а також беруться зразки їх підписів.

Основними первинними документами, якими оформляють операції відпускання виробничих запасів, є лімітно-забірна картка, вимога та накладна на відпускання матеріалів на сторону.

8.2 Облік штучних кормів і різновікових груп риб на рибогосподарських підприємствах

Штучні корми, компоненти кормосумішей, зерновідходи, які призначені для власних потреб виробництва, на підставі первинних документів, мають бути оприбутковані на рахунок 20 "Виробничі запаси" **субрахунок 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"**. На цьому субрахунку обліковуються корми як власного виробництва, так і ті, що були куплені на стороні. Аналітичний облік ведуть по кожному виду кормів із зазначенням їх кількості, ціни і вартості. Документальне відображення в бухгалтерському обліку оприбуткування, руху та витрачання кормів на підприємстві відбувається аналогічно руху запасів, тобто для цього використовують такі первинні документи:

- 1 прибуткову накладну;

- 2 видаткову накладну;
- 3 лімітно-забірну картку;
- 4 відомість витрат кормів;
- 5 товарно-транспортну накладну;
- 6 внутрішньогосподарську накладну.

Основними завданнями обліку риби у рибогосподарських підприємствах є:

- 1 постійне забезпечення керівників і спеціалістів оперативною інформацією про чисельність за видами і статеві-віковими групами риб для прийняття управлінських рішень;
- 2 своєчасне і правильне оформлення відповідними документами операцій та забезпечення достовірних даних про всі зміни, що відбуваються у складі ремонтно-маточного поголів'я культивованих видів риб, рибопосадкового матеріалу і товарної риби-продукції;
- 3 контроль за збереженням риби в місцях її утримання і на всіх етапах її руху, виявлення втрат рибопродукції і причин загибелі риби, визначення винних осіб;
- 4 здійснення заходів з метою недопущення нестач, крадіжок та загибелі риби;
- 5 забезпечення щоденної реєстрації даних про рух ремонтно-маточного поголів'я, маси рибопосадкового матеріалу і товарної риби з метою визначення потреб виробничих підрозділів у кормах на кожен день;
- 6 забезпечення проведення щомісячного контрольного лову риби для отримання точних даних про приріст живої маси, визначення результатів вирощування та годівлі штучними кормами;
- 7 правильне обчислення первинної вартості племінного матеріалу, різновікових груп, рибопосадкового матеріалу при їх надходженні та оцінка при кінцевому облові.

Необхідними передумовами здійснення контролю за збереженням рибної продукції є:

- 1 перевірка чисельності різновікових груп культивованих видів риб та їх обов'язкове зважування при визначенні приросту, при пересадці, прийманні та відпусканні;
- 2 проведення контролю за своєчасним і правильним веденням обліку на кожному рибницькому ставу, рибодільниці, рибоцеху;
- 3 систематичне проведення інвентаризації з метою недопущення втрат їхтіомаси та чисельності культивованих видів, риб;
- 4 встановлення переліку осіб і укладання з ними договорів про повну

матеріальну відповідальність, якщо вони відповідають за певний цикл вирощування риби, зимове утримання, відтворення, правильне та своєчасне оформлення цих операцій;

- 5 звільнення і переміщення матеріально відповідальних осіб за згодою головного бухгалтера;
- 6 затвердження переліку посадових осіб, яким надано право підписувати документи на переміщення риби у господарстві, а також видавати дозвіл (підписувати перепустку) на її вивезення за межі підприємства.

Рибу, яка придбана в інших рибогосподарських підприємствах за грошові кошти, оприбутковують на підставі товарно-транспортних накладних і рахунків-фактур, а в разі придбання племінного матеріалу заповнюють племінне свідоцтво. Рибу, яка надійшла у порядку безоплатної передачі від інших рибницьких підприємств, беруть на облік на підставі рахунків-фактур і товарно-транспортних накладних.

У деяких випадках (об'єднання й акціонування рибницьких підприємств, зміна власника) досить важливо визначити вартість наявної у господарстві риби. Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, справедливою вартістю риби є її відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання), тобто вартість відтворення згідно із сучасними умовами і цінами. На сьогодні відсутній дієвий механізм визначення справедливої вартості, що змушує підприємство самостійно вирішувати, як визначатиметься справедлива вартість риби. Для цього користуються наявною інформацією, яка є у розпорядженні обласних управлінь статистики, даними прайс-листів, використовують експертну оцінку, а за відсутності цих даних - ціну, яка найчастіше застосовується підприємством при продажу риби за грошові кошти.

У спеціалізованих підрозділах рибницького господарства, де здійснюється процес відтворення, для обліку статевих продуктів і молоді складають відповідний акт. У цьому акті, який складають начальник інкубаційного цеху, головний рибівник риборозплідника зазначають кількість отриманої ікри, відсоток її запліднення, вихід та якість личинок з кожної партії закладеної ікри.

Начальник інкубаційного цеху на підставі відповідних документів складає і подає до бухгалтерії звіт про результати інкубації, який підписує начальник інкубаційного цеху і рибівник та затверджує керівник підприємства.

Відпускання личинок риб з інкубаційного цеху на подальше їх вирощування здійснюється за накладними внутрішньогосподарського призначення.

Приріст живої маси різновікових груп риб визначають на підставі контрольних обловів. Бригада рибалок під керівництвом рибівника і бригадира за допомогою відповідних знарядь лову здійснює контрольний облов на кожному рибницькому ставу (на вирощувальному один раз на декаду, на нагульному - один раз на місяць). З контрольного улову відбирають контрольну пробу риби і визначають середню живу масу однієї рибини (по кожному виду окремо) діленням загальної живої маси риби, яку зважували, на число зважених риб. Результати приросту риби відображають у розрахунку визначення приросту, який підписують бригадир, рибовод та головний бухгалтер підприємства.

Для визначення середньодобового приросту риби, що знаходиться під звітом, отриманий приріст по групі за період між контрольними ловами слід поділити на число кормоднів.

Вибуття риби в інші господарства, у торгівельну мережу, продаж переробним підприємствам обліковують у товарно-транспортній накладній, в якій зазначають види риб, вікову Групу, стать (для плідників), живу масу і вартість. Перед відправленням рибу зважують і визначають її вгодованість. Товарно-транспортну накладну підписують рибівник, бригадир, Іхтіолог, особа, відповідальна за відправлення, приймальник (представник покупця або водій). Рибопереробні підприємства приймають рибну сировину (рибу-сирець) у встановленому порядку і на прийняту продукцію виписують приймальну квитанцію.

У разі загибелі риби від стихійного лиха, замору, захворювання або з інших причин комісія, призначена керівником підприємства, складає акт на вибуття риби на кожен випадок Окремо. В акті мають бути докладно вказані причини та обставини вибуття риби, а також можливе використання рибопродукції (в їжу, на рибопереробку, на годівлю худоби) чи необхідність її знищення. Акт складає у день вибуття риби (замору, загибелі) комісія у складі рибовода, іхтіопатолога або бригадира ставу, або дільничного, за якими було закріплено рибу. Після оформлення, акт передається керівнику підприємства на розгляд і затвердження.

Важливе значення в обліку відіграє оцінка риби протягом року, яка переводиться у старші вікові групи, пересаджується в інші категорії ставів або вибуває з господарства. Молодь риби оцінюється за чисельністю, фактичною живою масою та плановою собівартістю. Наприкінці року планова собівартість рибопосадкового матеріалу, що був переведений у старші вікові групи та пересаджений у наступні категорії ставів (вирощувальні, зимувальні, нагульні), або вибули з господарства, доводиться до рівня фактичної шляхом коригування сум методом допроводки або

методом "червоного сторно". Метод допроводки (додаткового запису) використовують у разі виявлення фактичної собівартості більшої, ніж планова. Метод "червоного сторно" застосовують в разі отримання фактичної собівартості меншої, ніж планова, тобто сторнується (зменшується) планова собівартість до рівня фактичної.

Протягом року всі фактичні витрати на утримання риби при її вирощуванні у ставах різних категорій обліковують за економічними елементами, затвердженими положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

Велике значення має правильне документальне оформлення переведення риби з однієї вікової групи в іншу. В цьому разі складають акт на переведення (пересаджування), який заповнює керівник рибдільниці (рибівник) та бригадир у день здійснення цій технологічної операції. Зазначені документи підписують також працівники, які прийняли рибу для подальшого утримання і вирощування, і затверджує керівник підприємства.

Плідники риб, які належать до основного маточного стада (основних засобів), включають в інвентарні описи по групах відповідно до віку і статі, із зазначенням числа особин і живої маси по кожній групі.

Ремонтний матеріал (нестатевозрілий) включають в інвентарний опис окремо із зазначенням числа та живої маси риби. Інвентарні описи складають за видами риби окремо по кожному ставу, рибодільниці і по матеріально відповідальних особах. Відповідно до рішень інвентаризаційної комісії та актів щодо визначення вартості риби в бухгалтерії господарства складають відповідні бухгалтерські проводки.

Облік риби при її вирощуванні ведуть на бухгалтерському рахунку **21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі"**, який призначено для обліку і узагальнення інформації про наявність рибопродукції та приросту її маси.

За дебетом рахунка 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі" відображають надходження рибопосадкового матеріалу на товарне вирощування, який обліковується за первинною вартістю; приріст живої маси у процесі утримання, за кредитом - вибуття риби на вирощуванні внаслідок продажу, безоплатної передачі, вилучення при контрольних ловах.

8.3 Синтетичний і аналітичний облік процесу реалізації

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає положення (стандарт) бухгалтерського обліку **15 "Дохід"**, норми якого стосуються всіх рибогосподарських підприємств та організацій

незалежно від форм власності. Дія цього положення не поширюється лише на доходи, що пов'язані з реалізацією цінних паперів, договорами оренди; контрактами з надання послуг у сфері будівництва; дивіденди, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі; страховою діяльністю; змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також ліквідацією зазначених активів і зобов'язань; змінами вартості інших поточних активів; природним виходом промислової риби продукції; видобування корисних копалин.

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умов, що оцінка доходу може бути вірогідно визначена.

Доходами не вважаються такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків, обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам.

Для визначення доходу потрібно знати не тільки надходження активу або зменшення зобов'язання, а й фінансовий наслідок цих подій. Тобто дохід визнається в момент зменшення активу або зменшення зобов'язань, які обумовлюють збільшення власного капіталу. Умовами визнання доходу (виручки) від реалізації є такі ситуації:

- покупцеві передані ризики и вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, інші активи);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу може бути вірогідно визначена;
- якщо існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути вірогідно визначені.

Дохід пов'язаний із наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату складання балансу, якщо може бути вірогідно оцінений результат цієї операції за наявністю

наведених нижче умов:

- можливості вірогідної оцінки доходу;
- ймовірності економічних вигод від надання послуг;
- можливості вірогідної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості вірогідної оцінки витрат, здійснених для надання послуг і потрібних для її завершення.

Поняття "продаж", яке детально визначене в Законі України "Про податок на додану вартість". має характерне фіскальне спрямування, насамперед за рахунок включення до продажу операцій з безоплатної передачі активів. Позитивним моментом податкової реформи стало запровадження єдиного порядку визначення реалізованої продукції як вартості вивантаженої продукції та дати реалізації як дати відвантаження, що дало змогу досягти відповідності з міжнародними підходами до поняття "реалізація".

Реформа бухгалтерського обліку, яка була проведена в Україні не змінила суті процесу реалізації, а запропонувала дещо інші підходи до організації його обліку. Національний стандарт бухгалтерського обліку **15 "Дохід"** містить порядок визначення, оцінку та розкриття у фінансовій звітності доходу, який виникає в результаті реалізації чи використання активів підприємства іншими суб'єктами господарювання.

Таким чином, відвантажена покупцям і списана з матеріально відповідальних осіб рибопродукція вважається реалізованою. Відношення реалізованої продукції до валової (виробленої) є *коефіцієнтом товарності*. Чим менше залишається готової продукції для внутрішньогосподарських потреб, тим вище рівень її товарності.

Основна маса виробленої рибопродукції реалізується у живому вигляді через спеціалізовану мережу і рибопереробним підприємствам. Частина рибопродукції може бути реалізована на ринку, працівникам підприємства, за готівку, через комерційні структури, обмінена на промислові товари (паливо, добрива, штучні корми, будівельні матеріали), через товарні біржі за цінами, що складаються у процесі реалізації, або за домовленістю рибогосподарського підприємства з покупцями.

З метою прискорення формування інфраструктури аграрного ринку, створення умов для надійного ресурсного забезпечення виробництва і реалізації рибопродукції, сприяння розвитку підприємництва в аграрному секторі економіки видано Указ Президента України № 767/2000 від

06.06.2000 р., згідно з яким у сільських населених пунктах запропоновано створити мережу пунктів заготівлі сільськогосподарської продукції, кредитних спілок, а також сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, інших суб'єктів господарювання, що здійснюватимуть переробку і реалізацію сільськогосподарської продукції, у тому числі і рибопродукції.

Для обліку реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки: **70 "Доходи від реалізації"**, **90 "Собівартість реалізації"**, **93 "Витрати на збут"**.

Основні завдання бухгалтерського обліку реалізації зводяться до:

-). відображення ступеня виконання державного контракту і держзамовлення на реалізацію продукції рибориства;
- своєчасне документальне оформлення кожної партії реалізованої рибопродукції;
- контроль за своєчасним надходженням плати за реалізовану продукцію;
- визначення фінансових результатів від реалізації продукції (робіт, послуг

Для обліку доходів від реалізації призначений рахунок **70 "Доходи від реалізації"**, за яким узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової рибопродукції. товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям та про інші відрахунки з доходу.

Рахунок **70 "Доходи від реалізації"** має такі субрахунки:

701 "Доходи від реалізації готової продукції";

702 "Дохід від реалізації товарів";

703 "Дохід від реалізації робіт і послуг";

704 "Вирахування з доходу".

Окремими групами доходів від реалізації готової продукції можуть бути:

- доходи від реалізації продукції рибопосадкового матеріалу (личинки, мальків, цьоголіток, однорічок);
- доходи від реалізації товарної рибопродукції;
- доходи від реалізації продукції рибопереробки;
- доходи від реалізації ремонту і плідників культивованих в дів риб.

В окремі напрями отримання доходів від реалізації готової продукції виділяють:

- доходи від реалізації рибопродукції для державних і регіональних потреб;
- доходи від реалізації товарної рибної продукції рибопереробним підприємствам;
- доходи від реалізації рибо продукції через мережу обслуговуючих кооперативів;
- доходи від власної реалізації рибо продукції на ринку;
- доходи від реалізації рибо продукції за товарообмінними (бартерними) операціями;
- доходи від реалізації готової продукції за іншими напрямками.

Дебет рахунка **70 "Доходи від реалізації"** кореспондує з кредитом рахунків: 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками", 64 "Розрахунки за податками і платежами", 68 "Розрахунки за іншими операціями", 79 "Фінансові результати".

Кредит рахунка **70 "Доходи від реалізації"** кореспондує з дебетом рахунків: 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках". 34 "Короткострокові векселі отримані", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 66 "Розрахунки з оплати праці", 68 "Розрахунки за іншими операціями", 69 "Доходи майбутніх періодів", 79 "Фінансові результати", 97 "Інші витрати".

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду - 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності".

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" має такі субрахунки:

- 901 "Собівартість реалізованої готової продукції";
- 902 " Собівартість реалізованих товарів";
- 903 " Собівартість реалізованих робіт і послуг".

Питання для самоперевірки

1. Що розуміють під виробничими запасами підприємств рибництва?
2. Як документально оформляють операції з надходження та вибуття продукції рибництва?
3. Як здійснюють облік штучних кормів на рибницьких підприємствах?
4. Якими документами оформляють операції з руху кормів?
5. Які основні завдання обліку різновікових груп риб?
6. В яких первинних документах відображають рух риби?
7. Як відображають в обліку вибуття різних вікових груп риб?
8. Як відображають в обліку надходження риби на підприємства рибництва?
9. В якому документі відображають переведення риби з однієї вікової групи до іншої?
10. Що розуміють під основними та допоміжними виробничими запасами?

9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

9.1 Загальна характеристика доходів

Одержаний дохід на підприємстві враховується відповідно до Положення (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99 р. Це положення визначає методологічні питання організації формування інформації в бухгалтерському обліку доходів від виробничої діяльності підприємства і її відображення у фінансовій звітності.

Згідно цьому Положенню, дохід визначається у ході збільшення активу або зменшення зобов'язань, які дозволяють збільшити власний капітал, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

При цьому слід пам'ятати, що, згідно Положенню, доходи від звичайної діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку по таких групах:

- дохід (виручка) від реалізації продукції. (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Згідно Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджене наказом Міністерства фінансів № 87 від 11.03.99 р., встановлений склад доходів, які відносяться до певної групи.

У дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, інших активів) включається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, робіт або послуг, а саме не вираховуючи наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з продажу (податку на додану вартість, акцизного збору й т.д.).

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визначається в разі наявності всіх перелічених умов:

- 1 покупцю передави ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- 2 підприємство не здійснює далі управління і контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- 3 сума доходу (виручки) може бити достовірно визначена.

Не відносяться до доходів:

- 1 сума ПДВ, акцизів, інших обов'язкових платежів до бюджету позабюджетних фондів;
- 2 сума попередньої сплати продукції (робіт, товарів, послуг);

- 3 сума надходжень за договорами комісії, договорам на користь комітента й т.д.;
- 4 сума авансу в рахунок сплати продукції (товарів, робіт);
- 5 сума завдатку під заставу або в погашення позик, якщо ярмо передбачено договором;
- 6 надходження, що належать іншим особам.

Дохід не визначається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами й іншими активами), подібної за призначенням та маючу однакову справедливую вартість.

Здійснюється бухгалтерський облік доходів від діяльності підприємства на рахунках класу 7. Доходи від операційної діяльності в бухгалтерському обліку здійснюються на рахунках **70 "Доходи від реалізації"** і **71 "Інший операційний дохід"**.

Рахунок **70 "Доходи від реалізації"** має субрахунки:

- 701 "Дохід від реалізації готової продукції"
- 702 "Дохід від реалізації товарів"
- 703 "Дохід від реалізації робіт й послуг"
- 704 "Відрахування з доходу"

На рахунку **71 "Інший операційний дохід"** узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності підприємства в звітному періоді, окрім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Рахунок **71 "Інший операційний дохід"** має наступні субрахунки:

- 711 "Дохід від реалізації іноземної валюти"
- 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"
- 713 "Дохід від операційної оренди активів"
- 714 "Дохід від операційної курсової різниці"
- 715 "Отримані штрафи, пені, неустойки"
- 716 "Відшкодування раніше списаних активів"
- 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості"
- 718 "Отримані гранти й субсидії"
- 719 "Інші дохід від операційної діяльності".

9.2 Бухгалтерський облік фінансових результатів

Поняття фінансових результатів діяльності підприємства трактується положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати». Він охоплює такі визначення як ***витрати*** – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу , ***доходи*** –

збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу, **збиток** – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Метою правильного визначення фінансових результатів є надання користувачам оприлюдненої, повної і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період. Доходи і витрати відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження чи оплати грошей.

Доходи і витрати, які відповідають даним критеріям, наводять у Звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду. Для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій планом рахунків передбачено рахунок **79 "Фінансові результати"**.

За кредитом цього рахунка відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належну суму нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок **44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"**.

Рахунок **79 "Фінансові результати"** має такі субрахунки:

- 791 "Результат основної діяльності";
- 792 "Результат фінансових операцій";
- 793 "Результат іншої звичайної діяльності";
- 794 "Результат надзвичайних подій".

Рахунок **79 "Фінансові результати"** кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 23 "Виробництво"; 26 "Готова продукція"; 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"; 70 "Доходи від реалізації"; 80 "Матеріальні витрати"; 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи"; 83 "Амортизація", 84 "Інші операційні витрати", 85 "Інші затрати"; 90 "Собівартість реалізації"; 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 95 "Фінансові витрати", 96 "Втрати від участі в каталі", 97 "Інші витрати"; 98 "Податки на прибуток"; 99 "Надзвичайні витрати".

Питання для самоперевірки

- 6 Як у бухгалтерському обліку відображається процес реалізації продукції?
- 7 На яких рахунках у бухгалтерському обліку відображають процес реалізації продукції рибництва?
- 8 Яка суть основних понять «прибуток», «витрати», «збиток»?
- 9 На яких рахунках відображаються доходи та витрати підприємства?
- 10 Що собою представляє поняття «Визначення фінансових результатів»?
- 11 Які рахунки кореспондують рахунку 79 "Фінансові результати" ?

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 9. – С 3-8.
2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Затв. Наказом Міністерства фінансів України в 1999 – 2001 рр.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.99 № 291 і зареєстрована Мін'юстом України від 30.11. 99 за № 893/4186// Бухгалтерський облік і аудит. –2000. – № 1. – С. 14-64.
4. Загородный В.П. Бухгалтерский учет в Украине с использованием национальных стандартов: Учебное пособие для студентов вузов. – К.: Издательство А.С.К., 2003. – 874 с.
5. Мармуля Л.О., Пилипенка Б.В., Подакова Є.С., Герасимовича А.М. Бухгалтерський облік у рибництві: Навчальний посібник. – К.: Наукова думка, 2004– 252 с.