Міністерство освіти і науки України
Волинський національний університет
імені Лесі Українки

Ярослав Крупка
Мирослава Кулинич
Анна Сафарова

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Навчальний посібник
для студентів усіх форм навчання
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Луцьк
Вежа-Друк
2022

УДК 657 (075.8)
К 90

Рекомендовано до друку
(протокол №4 від 31.03.2022 р.)

Рецензенти:

Мороз Юлія Юзефівна - д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету;

Лазаришина Інна Дмитрівна - д.е.н., професор, завідувач кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів та природокористування України;

Стащук Олена Володимирівна – д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів Волинського національного університету імені Лесі Українки.

К 90 **Крупка Я. Д., Кулинич М. Б., Сафарова А. Т.**
Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності [Текст] : навч. посіб. для студентів усіх форм навчання спеціальності 071 «Облік і оподаткування» / Ярослав Дмитрович Крупка, Мирослава Богданівна Кулинич, Анна Таджидінівна Сафарова. Луцьк : Вежа-Друк, 2022. - 500 с.

ISBN 978-966-940-003-1

Навчальний посібник розроблено відповідно до освітньо-професійної програми підготовки ступеня бакалавра за спеціальністю «Облік і оподаткування» і призначений для формування системи знань студентів, які стосуються розуміння специфічних особливостей окремих видів економічної діяльності й можливості вибору оптимальної форми обліку на підприємствах конкретного галузевого спрямування. Видання допоможе студентам якісно підготуватися до аудиторних занять, опрацювати матеріал лекціях, практичних і лабораторних занять, а також дасть можливість самостійно засвоїти дисципліну.

Для студентів ЗВО, які навчаються за освітньо-професійною програмою бакалавра галузі знань «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», а також для фахівців з обліку за різними видами економічної діяльності.

УДК 657 (075.8)

© Крупка Я. Д., Кулинич М. Б.,
Сафарова А. Т., 2022
ISBN 978-966-940-003-1
© Маліневська І. П. (обкладинка), 2022

ЗМІСТ

ВСТУП 6
ТЕМА 1. ОБЛІК У ТОРГІВЛІ 9
1.1. Особливості торговельної діяльності та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку 11
1.2. Облік товарних операцій у роздрібній торгівлі 22
1.3. Облік інших товарних операцій у роздрібній торгівлі 37
1.4. Особливості обліку на підприємствах оптової та комісійної торгівлі 43
Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання 49
Тести до теми 1 58
ТЕМА 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГРОМАДСЬКОГО ХАРЧУВАННЯ 79
2.1. Організаційно-правові аспекти діяльності підприємств громадського харчування 80
2.2. Бухгалтерський облік сировини й товарів на підприємствах громадського харчування 87
2.3. Документування та облік процесу виробництва 91
2.4. Облік продажу готової продукції й товарів 93
Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання 95
Тести до теми 2 103
ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В АВТОМОБІЛЬНОМУ ТРАНСПОРТІ 109
3.1. Особливості діяльності транспортних підприємств та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку 110
3.2. Документування роботи та структура витрат автотранспортних підприємств 114
3.3. Облік паливно-мастильних матеріалів (ПММ) 117
3.4. Облік витрат із технічного обслуговування, шин, допоміжних засобів 122
3.5. Формування витрат на перевезення й калькулювання собівартості транспортних послуг 125
3.6. Облік операцій із перевезення вантажів і пасажирів 140

Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання 143
Тести до теми 3 152

ТЕМА 4. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА 165
4.1. Виробничо-технологічні особливості будівельного виробництва та їх вплив на організацію обліку 166
4.2. Облік витрат будівельного виробництва 170
4.3. Облік будівельної продукції та її реалізації 200
4.4. Облік доходів і фінансових результатів за будівельними контрактами 204
Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання 210
Тести до теми 4 215

ТЕМА 5. ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ (РОСЛИННИЦТВО) 229
5.1. Організація обліку в рослинництві відповідно до вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи» 235
5.2. Документальне оформлення й оцінка в обліку готової продукції рослинництва 247
5.3. Аналітичний і синтетичний облік готової продукції рослинництва 252
5.4. Інвентаризація готової продукції рослинництва 257
5.5. Особливості формування доходів, витрат і фінансових результатів сільськогосподарської діяльності 256
Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання 264
Тести до теми 5 269

ТЕМА 6. ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ (ТВАРИННИЦТВО) 276
6.1. Характеристика продукції тваринництва й документування її в обліку 277
6.2. Оцінка й облік тварин на вирощуванні та відгодівлі 283
6.3. Облік витрат на виробництво й калькуляція собівартості продукції тваринництва 298
Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання 320
Тести до теми 6 324

ТЕМА 7. ОБЛІК ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ 333
7.1. Особливості туристичної діяльності й передумови її здійснення 334
7.2. Облік виконання договорів із надання туристичних послуг з постачальниками прав цих послуг та з туристами 344
7.3. Облік туристичної діяльності в системі бухгалтерських рахунків 348
7.4. Облік туристичних путівок 354
7.5. Особливості документування й облік готельних послуг 356
Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання 364
Тести до теми 7 370

ТЕМА 8. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В АПТЕКАХ 381
8.1. Особливості організації обліку аптечної діяльності 382
8.2. Документальне оформлення й облік надходження лікарських засобів 387
8.3. Організація зберігання й обліку лікарських препаратів 390
8.4. Облік реалізації та списання лікарських засобів 391
Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання 394
Тести до теми 8 399

ТЕМА 9. ОБЛІК У ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНІЙ СФЕРІ Й ПОБУТОВОМУ ОБСЛУГОВУВАННІ.....405
9.1. Діяльність житлово-комунального господарства як об’єкт бухгалтерського обліку.....406
9.2. Облік витрат і визначення собівартості послуг підприємств житлово-комунального господарства 409
9.3. Облік доходів підприємств житлово-комунального господарства 414
9.4. Особливості обліку в об’єднаннях співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ).....417
9.5. Організація діяльності у сфері побутового обслуговування населення.....420
9.6. Синтетичний та аналітичний облік витрат і собівартості виконаних робіт та наданих послуг 425
9.7. Облік реалізації робіт і послуг та отримання доходу 428
Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання.....432
Тести до теми 9 436
Тлумачний словник термінів ……..…448

ВСТУП

Бухгалтерський облік займає важливе місце в управлінні господарською діяльністю підприємства.

Значення облікових дисциплін, зокрема курсу «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності», у підготовці фахівців за напрямом 071 «Облік і оподаткування» полягає в тому, що поряд з іншими курсами (управління підприємством, фінансами, економічним аналізом та ін.) облік дає змогу краще зрозуміти економічну суть і проблеми управління бізнесом. Ця дисципліна передбачає набуття студентами теоретичних знань і практичних навичок з організації облікового процесу на підприємствах промисловості, торгівлі, громадського харчування, капітального будівництва, транспорту, сільського господарства, житлово-комунальної сфери й інших видів діяльності, використовуючи при цьому сучасні наукові підходи.

Мета курсу «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності» – розвивати в студентів креативне мислення, формувати вміння в конкретних виробничих умовах (ситуаціях) професійно приймати правильні рішення. Саме тому процес вивчення курсу максимально наближено до конкретних умов господарювання (роботи бухгалтерів) підприємств; розкриття сутності, специфіки, призначення та змісту бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання різних видів економічної діяльності.

Основні завдання вивчення курсу «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності» – засвоїти принципи й системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві; набути практичні навички у формуванні облікової інформації та використовувати її під час прийняття управлінських рішень.

Попередні умови – вивчення дисципліни ґрунтується на загальних знаннях економічної теорії, макро- і мікроекономіки, основ бізнесу, фінансів, менеджменту, теорії обліку, бухгалтерського обліку (у т. ч. документування), а також пов'язане з набуттям знань із курсів, які вивчають окремі конкретні функції організації обліку – фінансового, управлінського, податкового.

Глибоке вивчення методики ведення бухгалтерського обліку окремих видів діяльності, контроль й аналіз облікової інформації забезпечують поєднання аудиторних занять із самостійною роботою студентів.

Лекційний курс охоплює основні питання дисципліни і спрямований на ознайомлення студентів з особливостями бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах.

Курс розкриває основні положення, пов'язані з організацією облікового процесу й роботи облікового апарату, формуванням Наказу про облікову політику, організації документообігу та складанням робочого плану рахунків.

Методика викладання та методи навчання. У навчальному процесі застосовують: лекції, зокрема з використанням мультимедійної апаратури, й інших ТЗН; практичні заняття; самостійні й індивідуальні заняття; виконання наскрізного обліково-аналітичного завдання під керівництвом викладача та самостійно, виконання ІНДЗ.

Зв'язки між дисциплінами. Складність і багатоаспектність поняття *облік* зумовлюють активний інтерес до нього різних наук. Термін *облік* широко вживають в окремих наукових галузях або сукупності економічних наук, що охоплює теорію економіки; історико-економічні науки (історію національного господарства); функціональні економічні науки (розміщення продуктивних сил, прогнозування й державне регулювання економіки, статистику, фінанси, економіку праці та ін.); галузеві економічні науки (економіку національного господарства, торгівлі, транспорту, будівництва, сільського господарства та ін.). Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності тісно пов'язаний із політекономією; основами підприємництва; галузевими економіками; економікою праці; організацією, нормуванням й оплатою праці; організацією виробництва; фінансами підприємства; економічним аналізом; основами планування й макроекономічного прогнозування; фінансовим й управлінським обліком; розміщенням продуктивних сил й іншими дисциплінами.

Вимоги до знань і вмінь студентів. Під час вивчення курсу «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності» студенти повинені сформувати такі *навички та вміння*:

– розуміння специфічних особливостей кожної з економічних галузей країни;

– застосування оптимальної форми обліку на підприємствах конкретних економічних галузей;

– застосування знання міжнародних і національних стандартів з метою забезпечення достовірною, повною і правдивою інформацією для потреб користувачів;

– розроблення пропозицій щодо вибору оптимальних й ефективних методів обліку товарних операцій, визначення собівартості будівельного виробництва та надання послуг тощо.

Після засвоєння курсу студент повинен *уміти:* застосовувати теоретичні знання і практичні навички суцільного, безперервного, взаємозв'язаного, суворого документального спостереження за господарською діяльністю підприємства та накопичення інформації про неї; використовувати оптимальну форму обліку на підприємствах; формувати навички щодо попередження негативних явищ у господарській діяльності, виявлення резервів і розроблення заходів щодо їх використання; формувати навички щодо отримання узагальненої інформації про стан господарювання, зміни, які відбуваються, стан взаємозв'язків підприємства.

Згідно з освітньо-професійною програмою здобувачі освіти в результаті вивчення курсу «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності» набудуть таких компетентностей та програмних результатів навчання:

Інтегральна компетентність - Здатність розв'язувати складні спеціалізовані завдання та практичні проблеми у сфері обліку, аудиту та оподаткування в процесі професійної діяльності, що передбачає застосування теорій та методів економічної науки і характеризується комплексністю й невизначеністю умов.

Загальні компетентності (ЗК):

ЗК01. Здатність вчитися і оволодівати сучасними знаннями.

ЗК08. Знання та розуміння предметної області та розуміння професійної діяльності.

Спеціальні компетентності (СК):

СК03. Здатність до відображення інформації про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення.

СК11. Демонструвати розуміння вимог щодо професійної діяльності, зумовлених необхідністю забезпечення сталого розвитку України, її зміцнення як демократичної, соціальної, правової

Програмні результати.

ПР02. Розуміти місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному

забезпеченні користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств.

ПР03. Визначати сутність об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності.

ПР04. Формувати й аналізувати фінансову, управлінську, податкову і статистичну звітність підприємств та правильно інтерпретувати отриману інформацію для прийняття управлінських рішень.

ПР05. Володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування господарської діяльності підприємств.

ПР06. Розуміти особливості практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.

ПР12. ПР12. Застосовувати спеціалізовані інформаційні системи і комп'ютерні технології для обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування.

ПР17. Вміти працювати як самостійно, так і в команді, проявляти лідерські якості та відповідальність у роботі, дотримуватися етичних принципів, поважати індивідуальне та культурне різноманіття.

ПР20. Виконувати професійні функції з урахуванням вимог соціальної відповідальності, трудової дисципліни, вміти планувати та управляти часом.

ПР23. Зберігати та примножувати досягнення і цінності суспільства на основі розуміння місця предметної області у загальній системі знань, використовувати різні види та форми рухової активності для ведення здорового способу життя.

Навчальний посібник призначений на студентів ВНЗ, які навчаються за освітньо-професійною програмою бакалавра галузі знань «Управління та адміністрування», спеціальності 071 «Облік і оподаткування», а також може бути корисним для працівників обліково-економічних служб різних економічних галузей.

Тема 1

ОБЛІК У ТОРГІВЛІ

1.1. **ОСОБЛИВОСТІ ТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

1.2. **ОБЛІК ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ У РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ**

1.3. **ОБЛІК ІНШИХ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ У РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ**

1.4. **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТА КОМІСІЙНОЇ ТОРГІВЛІ**

ПЕРЕЛІК НОРМАТИВНИХ ДОКУМЕНТІВ, РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА, КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ, ЗАДАЧІ ДЛЯ ВИКОНАННЯ

ТЕСТИ ДО ТЕМИ 1

1.1. Особливості торговельної діяльності та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку

Торговельна діяльність та її особливості

Торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення продажу споживчих товарів для отримання прибутку.

За формою організації розрізняють роздрібні й оптові торговельні підприємства (ТП).

Оптова торгівля – це діяльність із придбання та відповідного просування товару для подальшої його реалізації підприємствам роздрібної торгівлі або іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

Оптова торгівля в її справжньому призначенні пов'язана з товарним забезпеченням системи роздрібної торгівлі. Вона охоплює і безпосередньо комерційні зв'язки на умовах договорів купівлі–продажу, і зв'язки між ними через торговельних посередників.

Оптова торгівля виконує такі функції:

– збут товарів великими партіями для наступного їх продажу вроздріб;

– активний вплив на збільшення обсягу виробництва;

– розширення асортименту;

– покращення якості товарів народного споживання;

– проведення страхових операцій;

– здійснення логістичних процесів.

Роздрібна торгівля – це сфера підприємницької діяльності з продажу товарів або послуг на основі усного договору купівлі–продажу безпосередньо кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання.

Основна функція торгівлі – реалізація товарів споживачам, яка супроводжується перетворенням товарної форми вартості на грошову.

Підприємства всіх форм власності, що здійснюють розрахунки з споживачами у сфері торгівлі за готівку, зобов'язані проводити їх через реєстратори розрахункових операцій.

Торговельні підприємства не виробляють продукції, а надають послуги, які не мають кількісних характеристик, тому в торгівлі немає витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, але є витрати на зберігання та реалізацію товарів. У цій галузі не визначають собівартість і не використовують рахунок 23 «Виробництво».

Для торгових підприємств характерні великі нагромадження товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), що потребує належної організації їх зберігання.

Торговельні підприємства купують товари за купівельними цінами, а реалізовують за цінами продажу, тому частина торговельних підприємств веде поточний облік товарів за цінами продажу. Наприкінці місяця розраховують середній відсоток і суму торговельної націнки, що припадає на реалізовані товари, та фактичну собівартість реалізованих товарів.

Оптові ТП обліковують товари, зазвичай, за купівельними цінами. Торговельні підприємства сплачують специфічні податки та збори.

Серед них – збір за видачу дозволу на розміщення торговельних об'єктів стягується з фізичних і юридичних осіб, які реалізовують сільськогосподарську, промислову продукцію, інші товари, залежно від площі торговельного місця, його розміщення, виду продукції. Ставки збору і слати встановлюють органи місцевого самоврядування.

Фінансовий результат від основної діяльності формується за рахунок різниці між вартістю реалізованих товарів за цінами продажу й купівельними цінами та витратами обігу. Ціни продажу встановлюють у такому розмірі, щоб покрити витрати обігу й забезпечити рентабельність діяльності підприємства.

Організацію діяльності на торговельних підприємствах регламентують:

– Порядка провадження торговельної діяльності та Правилами торговельного обслуговування ринку споживчих товарів (затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 15 червня 2006 р. № 833);

– Правила роботи дрібнороздрібної торговельної мережі (затверджені Наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 8 липня 1996 р. № 369);

– Правила торгівлі на ринках (затверджені Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтергації України, МВС України,

ДПАУ, Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України від 26 лютого 2002 р. № 57/188/84/105);

– Правила роздрібної торгівлі непродовольчими товарами, затверджені Наказом Мінекономіки України від 19 квітня 2007 р. № 104;

– Правила роздрібної торгівлі продовольчими товарами, затверджені Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтергації України від 19 липня 2003 р. № 185.

Облік, аналіз, контроль реалізації товарів на підприємствах торгівлі регулюють нормативні документи, які можна умовно поділити на три групи:

– законодавчі й нормативні документи, що регулюють загалом підприємницьку діяльність підприємств торгівлі;

– законодавчі й нормативні документи, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку й контролю на торговельних підприємствах;

– законодавчі та нормативні документи, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку та контролю реалізації товарів на підприємствах торгівлі.

До першої означеної вище групи належать нормативно-правові документи, які загалом регулюють порядок здійснення підприємницької діяльності підприємствами.

У *Законі України «Про господарські товариства»*, зокрема, зазначено статус господарських товариств як окремих господарських суб'єктів в Україні, порядок їх створення, права й обов'язки як юридичних осіб. Так, товариством з обмеженою відповідальністю визнається товариство, що має статутний (складений) капітал, розділений на частки, розмір яких визначають установчі документи. У товаристві з обмеженою відповідальністю створюється статутний (складений) капітал, розмір якого повинен становити не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, чинної на момент створення товариства з обмеженою відповідальністю.

У *Законі* зазначено, що прибуток товариства утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці. Чистий прибуток, отриманий після означених розрахунків, залишається в повному розпорядженні товариства, яке відповідно до установчих документів установлює напрями його використання.

Господарський кодекс України визначає основні напрями та джерела формування майна підприємства за рахунок розміщення капіталу. Так, майно підприємства відповідно до Кодексу становлять основні засоби та оборотні кошти, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Цивільний кодекс України регулює особисті немайнові й майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників. Учасниками цивільних відносин є фізичні особи та юридичні особи.

Отже, представлені вище нормативні документи регулюють підприємницьку підприємств, що дає змогу юридично правильно здійснювати операційну діяльність торговельних підприємств.

До другої групи належать нормативно-правові документи, які загалом регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю діяльності підприємств торгівлі.

Зокрема, *Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»* містить основні положення щодо можливості підприємством самостійно визначати облікову політику, обирати форму бухгалтерського обліку, розробляти систему управлінського обліку, звітності й контролю господарських операцій, затверджувати правила документообороту та технології обробки облікової інформації.

Порядок проведення контролю торговельних підприємств регламентують такі нормативні акти. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» визначає статус державної податкової служби в Україні, її функції та правові основи щодо перевірки діяльності підприємств. *Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»* визначає статус державної контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції, завдання та правові основи щодо контролю діяльності суб'єктів, які оперують державним майном.

До третьої групи належать законодавчі й нормативні документи, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку реалізації товарів.

У ННП(С)БО 9 «Запаси» встановлено загальні методологічні принципи оцінки, обліку та відображення у звітності товарних запасів. Одним із основних, найскладніших і проблемних питань методології бухгалтерського обліку є правильне та раціональне

відображення в обліку первісної вартості (фактичної собівартості) товарів, визнання й відображення в системі синтетичного та аналітичного обліку товарних операцій. Зокрема, у п. 22 ННП(С)БО 9 зазначено, метод оцінювання товарів за цінами продажу застосовують підприємства, що мають значну й змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Суть приблизно однакового рівня торговельної націнки» у ННП(С)БО 9 не визначено. Крім того, не зрозуміло, яким саме методом підприємства торгівлі мають оцінювати вибуття товарів, що відрізняються значним відмінним рівнем торгової націнки за різними групами товарів.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів містять указівки щодо ведення бухгалтерського обліку запасів підприємства. Вони регламентують оцінку запасів, які надійшли, документальне оформлення руху запасів, облік і контроль їх наявності та руху, відображення запасів у бухгалтерському обліку.

У процесі здійснення господарської діяльності підприємствами роздрібної торгівлі виникають розбіжності між даними бухгалтерського обліку товарних запасів і їх фактичною наявністю.

Для виявлення відхилень між фактичною наявністю товарів на підприємстві й обліковими даними проводять інвентаризацію. *Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань*, зокрема товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу регламентує порядок і періодичність проведення підприємствами та організаціями незалежно від форм власності інвентаризації їх майна (у т. ч. товарних запасів) і фінансових зобов'язань.

Документальне оформлення реалізації товарів регламентують такі нормативні акти. *Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку* визначає умови складання й вимоги щодо первинних документів та бухгалтерських регістрів.

Організацію й методику обліку реалізації товарів при їх оподаткуванні регламентують такі нормативні акти.

Податковий кодекс визначає платників податку, об'єкти, базу й ставки та інші особливості оподаткування господарчих операцій. Регламентовано порядок визначення податкового кредиту з податку на

додану вартість при купівлі товарних запасів і податкового зобов'язання при їх реалізації.

Під час розгляду нормативної бази з бухгалтерського обліку, аналізу й контролю товарних операцій, а саме реалізації товарів, можна зробити висновок, що вона потребує вдосконалення та подальшої розробки.

Упродовж останнього часу Верховна Рада України й уряд розробили значну кількість законодавчих і нормативно-правових документів, які стосуються державного регулювання відносин у сфері товарного обігу. Однак переважна більшість прийнятих документів має другорядний характер, є підзаконними актами і тому вимагають прийняття основного документа, який би регулював правовідносини у сфері товарного обігу.

Для врегулювання проблем організації та здійснення торговельної діяльності пропонують прийняти Торговельний кодекс, який би регулював правовідносини у сфері товарного обігу. Однак потребу прийняття подібного документа можна піддати сумніву. Оскільки сфера товарного обігу надзвичайно мобільна, тому дуже важко розробити й упровадити сталий механізм регулювання діяльності в цій галузі. Тому на сьогодні достатнім було б прийняття Закону України «Про внутрішню торгівлю», зміст і структура якого давала б можливість урахування надшвидкої адаптації до умов, що відбуваються в торгівлі.

Здійснення деяких видів торговельної діяльності потребує наявності спеціального дозволу, ліцензії. *Ліцензія* – це державне свідоцтво, що засвідчує дозвіл на право здійснення суб'єктом господарювання окремих видів діяльності. Відповідно до *Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності»* ліцензуванню підлягають лише ті види діяльності (реалізація товарів), які безпосередньо впливають на здоров'я людини, безпеку держави, навколишнє середовище.

Ліцензійними вважають такі види торговельної діяльності:

– оптова реалізація етилового спирту, коньячного і плодового;

– оптова й роздрібна реалізація алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

– оптова й роздрібна реалізація лікарських засобів;

– реалізація особливо небезпечних хімічних речовин, перелік яких визначає Кабінет Міністрів України;

– реалізація виробів із дорогоцінних металів і камінням;

– здійснення операцій із брухтом;

– виробництво й реалізація спортивної, мисливської вогнепальної зброї й боєприпасів до неї, а також холодної зброї та пневматичної зброї.

Товарообіг торговельного підприємства й особливості ціноутворення

Одним із основних економічних показників господарської діяльності торговельного підприємства є товарообіг. *Товарообіг* – це процес обміну товару на гроші. Товарообіг характеризує рух товарів через акти купівлі–продажу. Як економічна категорія товарообіг характеризується наявністю одночасно двох ознак:

1) наявність товару як об'єкта продажу;

2) продаж як форма руху товару відвиробника до споживача.

Показники, які характеризують товарообіг торговельного підприємства, наведено на рис. 1.

Товарообіг торговельного підприємства можна трактувати як результати діяльності підприємства торгівлі, його економічний ефект; як показник товарного споживання населення в соціально-економічному аспекті, як один із показників рівня життя населення.

Товарообіг має кількісну та якісну характеристики. *Кількісна* – це обсяг реалізації в грошовому виразі. *Якісна* – це структура товарообігу.

На торговельних підприємствах товарообіг виражається в сумі грошової виручки за продані товари, на підставі чого роблять висновок про значущість підприємства на ринку.

Динаміка товарообігу відображає пропорції між виробництвом і споживачем, потребу підприємства в матеріальних та трудових ресурсах, а також розвиток торговельної мережі.

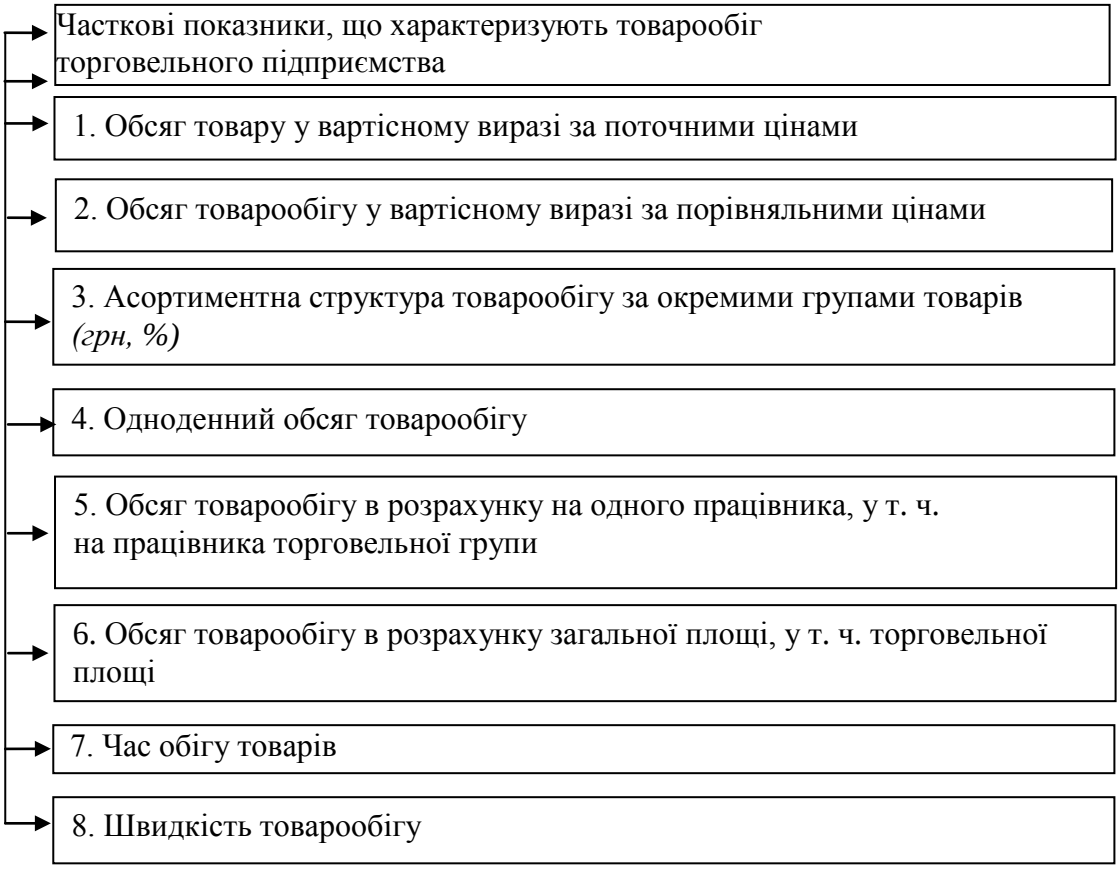

Рис. 1. *Показники, які характеризують товарообіг торговельного підприємства*

Товарна структура товарообігу включає в себе продовольчі й непродовольчі товари, які поділені на асортиментні групи та підгрупи.

В умовах, коли підприємство може вільно купувати й продавати товари на внутрішньому та зовнішньому ринку, передумовою забезпечення успішного бізнесу є правильне формування цін.

Роздрібні ціни на товари – це ціни, за якими продається товар, незалежно від форми розрахунків, безпосередньо громадянам й іншим кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання. Вільні розрахункові ціни залежать від джерел надходження товару, формуються на підставі та з урахуванням таких факторів:

1) ціна виробника продукції;

2) ціна оптового торговельного підприємства;

3) ціна закупки;

4) митна вартість імпортованого товару з урахуванням митного збору;

5) сума ввізного мита;

6) суми непрямих податків;

7) витрати на заготівлю, вантажо-розвантажувальні роботи, транспортування;

8) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до відповідного стану;

9) торгові надбавки, у т. ч. ПДВ.

При формуванні ціни на окремі групи товарів додатково включають збори.

Торгова надбавка – це частина вартості товару, призначена для покриття витрат підприємства, отримання прибутку та сплати податків. Рівень торговельної надбавки продавець визначає самостійно, виходячи з розміру витрат підприємства, рівня рентабельності, й установлюється до купівельної вартості товару.

Роздрібні ціни можуть підвищуватися за рахунок установлення додаткової націнки, що діє в нічний час роботи підприємства. Підставою для її встановлення є розрахунок націнки, де будуть враховані додаткові витрати, а також наказ керівника торговельного підприємства, у якому зазначено найменування груп товарів або весь асортимент, розмір встановленої додаткової націнки, час доби впродовж якого діє установлена націнка, відповідального працівника підприємства, на котрого накладаються обов'язки з виконання наказу та інші вказівки. Рівень торговельної націнки повинен бути розрахований також, виходячи з фактичних показників витрат за попередній період із врахуванням змін витрат у плановому періоді (орендна плата, норма амортизації) та планового товарообігу.

Визнання та оцінювання товарів у бухгалтерському обліку

Товари – це матеріальні цінності, придбані або отримані й утримуються підприємством для подальшого їх продажу або обміну на інші цінності. З товарів формуються запаси торговельних підприємств. Придбані товари зараховуються на баланс за первісною вартістю. Формування первісної вартості залежить від того, яким чином товари надійшли на торговельне підприємство. Для цього товари поділяють на категорії залежно від форм розрахунків при надходженні:

1) товари, вартість яких оплачена грошовими коштами;

2) товари, отримані в межах бартерних операцій;

3) товари, отримані підприємством безкоштовно;

4) товари, отримані від засновника як унесок до статутного капіталу підприємства.

До первісної вартості товарів включають усі витрати, пов'язані з їх придбанням і доведенням до стану придатного для продажу.

До собівартості товарів, придбаних за плату, включають:

1) суми, сплачені постачальникам згідно з договорами постачання;

2) суми ввізного мита;

3) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням, які не відшкодовують;

4) витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальніроботи, витрати на страхування ризиків доставки;

5) транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), інші витрати, пов'язані з придбанням і доведенням їх до стану придатного для використання в запланованих цілях.

Товари відображаються в обліку за найменшою з двох оцінок – первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (ЧВР). ЧВР відповідає ринковій вартості товарів за вирахуванням витрат, які підприємство понесе в процесі підготовки до реалізації, а також при реалізації. Якщо на дату складання балансу знизилася ціна реалізації товарів, вони пошкоджені повністю, частково або втратили свою економічну вигоду чи застаріли, такі товари повинні бути уціненні й відображатися в балансі за чистою вартістю.

Облік руху товарно-матеріальних цінностей, які надійшли на підприємство для продажу, ведуть на рахунку 28 «Товари». Цей рахунок використовують переважно збутові, торгові й заготівельні підприємства та організації, а також підприємства громадського харчування.

Рахунок 28 «Товари» для оптової й роздрібної торгівлі має такі субрахунки:

281 «Товари на складі»;

282 «Товари в торгівлі»;

283 «Товари на комісії»;

284 «Тара під товарами»;

285 «Торгова націнка»

286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

На субрахунку 281 «Товари на складі» ведеться облік наявності та руху товарних запасів, які містяться на оптових і розподільчих

базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо. На цьому рахунку обліковують товари за купівельною вартістю.

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» ведеться облік руху та наявності товарів, що містять на підприємствах роздрібної торгівлі (у магазинах, ятках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо). Облік ведуть за роздрібними цінами.

На субрахунку 283 «Товари на комісії» ведуть облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії й іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати їх вартості. Аналітичний облік ведуть за видами товарів і підприємствами (особами)–комісіонерами.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» ведуть облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлює керівництво підприємства за видами (групами) тари й цінами на тару, за винятком інвентарної тари, яку застосовують для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або 20 «Виробничі запаси». Різницю між цінами придбання й середніми обліковими цінами на тару відносять на субрахунок 285 «Торгова націнка».

На субрахунку 285 «Торгова націнка» торговельні, постачальницькі та збутові підприємства при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між купівельною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 282 і кредитом субрахунків 285 методом «червоного сторно».

Субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» уведений недавно. На ньому пропонується обліковувати основні засоби, інші необоротні активи, стосовно яких прийнято рішення про їх продаж. У дебет рахунку записується залишкова вартість виведених з експлуатації об’єктів, за кредитом – списання цієї вартості після продажу об’єктів із віднесенням їх до інших

операційних витрат (у дебет субрах. 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Окремі підприємства, крім цього, практикують відокремлений облік транспортно-заготівельних витрат і для цього відкривають додатковий субрахунок 289. На субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати» формуються всі означені витрати, які в кінцевому випадку збільшують первісну (облікову) вартість придбаних товарних запасів).

У звітність включають згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28 «Товари», зокрема в балансі залишки за усіма субрахунками даного рахунку акумулюються за однією статтею другого розділу активу «Товари».

Для обліку списаних на реалізацію товарів підприємства торгівлі використовують субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів», а облік витрат обігу торговельні підприємства ведуть за встановленою номенклатурою статей на рахунку 93 «Витрати на збут».

Різниця між продажними й купівельними цінами становить торговельну націнку (ТН), яка включає також податок на додану вартість (ПДВ). Розмір ТН кожне підприємство визначає самостійно, ураховуючи ціну можливої реалізації для забезпечення покриття витрат й отримання прибутку. На відміну від промислових підприємств, де визначають фактичну собівартість продукції, торговельні підприємства не калькулюють собівартість товарів, витрати обігу не приєднуються до собівартості, а вважаються витратами періоду та відносяться на фінансові результати.

1.2. Облік товарних операцій у роздрібній торгівлі

Облік надходження товарів

Товари на підприємства роздрібної торгівлі надходять від постачальників – і місцевих, і іногородніх – можуть закуплятися в населення. Підставою для оприбуткування товарів є первинні документи

(накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки–фактури, митні декларації, акти закупівлі тощо).

У разі надходження товару залізницею до рахунку постачальника додають квитанцію про прийняття вантажу до перевезення. Оприбуткування товару здійснюють у день надходження за їх фактичною наявністю. Отриманий та оприбуткований належним чином товар зберігають на складі або його зразу передають у торговельну мережу підприємства для реалізації. Для контролю за збереженням і рухом товарів визначають коло відповідальних осіб. Матеріально-відповідальні особи (МВО) звітують про наявність і рух товарів шляхом складання товарних звітів. У товарному звіті вказують залишок і рух товарів, а також тари. Товарні запаси відображаються в товарному звіті в продажних цінах. Періодичність складання товарних звітів залежить від обсягу товарних операцій, це обумовлюється в наказі про облікову політику підприємства. Товарні звіти складаються у двох примірниках, один із яких з доданими до нього первинними документами передають до бухгалтерії, а інший із розпискою бухгалтерії про прийняття звіту зберігається в МВО. Товарні звіти – підстава для відображення в обліку операцій із надходження і вибуття товарів.

До підприємств роздрібної торгівлі, що торгують товарами, які не відображені в обліку, застосовують фінансові санкції в розмірі подвійної вартості необлікованих товарів за цінами продажу.

Облік господарських операцій із наявності руху товарів регулює НПСБО 9 «Запаси».

Підприємство роздрібної торгівлі, яке є платником ПДВ, за наявності податкової накладної має право на податковий кредит у розмірі сплачених постачальникам сум ПДВ, які закладаються у вартість придбаних товарів.

Характерною особливістю підприємств роздрібної торгівлі є те, що вони обліковують товари, зазвичай, у цінах продажу, тобто в цінах, за якими товари будуть реалізовані покупцям. Тому в момент оприбуткування товарів для доведення їх вартості до роздрібної ціни виникає потреба нарахування й відображення в обліку суми торговельної націнки на товари.

Оскільки підприємства ведуть облік у роздрібних цінах, до складу такої ціни має бути включена сума ПДВ, що входить у продажну вартість товару. Отже, ціна продажу товару включає ціну постачальника, транспортно-заготівельні витрати, торговельну націнку з урахуванням ПДВ, що при ставці 20 % становить одну шосту від роздрібної ціни.

Для обліку придбаних роздрібним підприємством товарів використовують субрахунок 282 «Товари», у дебет якого записують надходження товарів, у кредит їх списання при реалізації.

Таблиця 1.2.1

Типові кореспонденції рахунків для обліку надходження товарів у роздрібній торгівлі

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Придбано товари в постачальника за купівельною вартістю	282	631
Відображено сплачений ПДВ як податковий кредит	641	631
Нарахована торговельна націнка на придбаний товар (у т. ч. ПДВ)	282	285
Оприбутковано товар, придбаний підзвітною особою	282	372
Відображено сплачений ПДВ як податковий кредит	641	372
Надійшли товари на підприємство як унесок до статутного капіталу	282	46
Сформовано статутний капітал	46	40
Оприбутковані товари при безоплатному надходженні на підприємство	282	718, 745
Оприбутковані товари як лишок унаслідок інвентаризації	282	719
Списано собівартість реалізованих товарів	902	282

Облік реалізації товарів і торгової націнки

Діяльність роздрібного торговельного підприємства полягає в доведенні товарів безпосередньо до споживачів через продаж покупцям за готівку, за платіжними картками або за безготівковими розрахунками.

Вартість і кількість товарів, реалізованих покупцеві, визначають на підставі реєстраторів розрахункових операцій (РРО). Сума виручки від продажу товарів – показник роздрібного товарообороту, а підстава для відображення в обліку операцій із реалізації товарів – звіт касира, виписка банку, товарний звіт матеріально відповідальних осіб із доданими документами.

При обліку реалізації товарів підприємство керується ННПСБО 15 «Доходи». Дохід визнається за умови, якщо покупцям передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на товар, і підприємство не здійснює подальшого утримання та контролю за товарами. Ознакою доходу є і те, якщо його сума може бути достовірно визначена, як і витрати, які при цьому понесені. У роздрібній торгівлі всі ці умови мають бути виконані в момент реалізації товарів. Суму попередньої оплати від покупців доходом не вважають. Витрати визнають витратами звітного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Величину витрат при списанні реалізованих товарів визначають на основі НПСБО 9 «Запаси».

Підприємства роздрібної торгівлі для визначення собівартості реалізованих товарів використовують метод «ціни продажу» – розрахунок середнього відсотка торговельної націнки (ТН), що припадає на реалізований товар. Собівартість реалізованих товарів визначають як різницю між роздрібною вартістю реалізованих товарів (РВ) і сумою ТН.

Суму торгової націнки на реалізований товар визначають як добуток роздрібної вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки (% ТН).

$$\text{Середній \% ТН} = \frac{\sum\text{залишку ТН на поч. періоду (Кт сальдо рах. 285)} + \sum\text{ТН за період (Кт оборот рах. 285)}}{\text{РВ товарів на поч. періоду (Дт рах. 282)} + \text{РВ товарів, отримних за період (Дт оборот рах. 282)}} \times 100\% \quad (2.1)$$

$$РВ_{поч.пер.} = КВ_{поч.пер.} + ТН_{поч.пер.}; \quad (2.2)$$

$$РВ_{над.} = КВ_{над.} + ТН_{над.}; \quad (2.3)$$

$$РВ_{реалiз.} = КВ_{реалiз.} + ТН_{реалiз.}; \quad (2.4)$$

$$РВ_{кін.пер.} = КВ_{кін.пер.} + ТН_{кін.пер.}. \quad (2.5)$$

Таблиця 1.2.2

Типові кореспонденції з обліку реалізації товарів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	**К-т**
Реалізовано товари покупцям за роздрібними цінами (надійшли в касу кошти від реалізації)	30	702
Відображено ПДВ як податкове зобов'язання	702	641
Списано чистий дохід від реалізації на фінансовий результат	702	791
Списано облікову вартість реалізованих товарів (за роздрібними цінами)	902	282
Списано суму торговельної націнки, у т. ч. ПДВ, що припадає на реалізований товар, методом «червоного сторно»	[902]	[285]
Списано собівартість реалізованих товарів на фінансові результати	791	902

Облік транспортно-заготівельних витрат(ТЗВ) у роздрібній торгівлі

До складу купівельної вартості товарів уключають суми ТЗВ, пов'язані з придбанням товару, зокрема:

1) витрати на заготівлю товарів, уключаючи заробітну плату з відрахуваннями постачальників, відрядження на укладання договорів поставки та відвантаження товарів;

2) оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи;

3) транспортування товарів всіма видами транспорту;

4) витрати на страхування ризиків доставки;

5) витрати на експедицію і зберігання товарів у дорозі;

6) витрати на утримання складських приміщень для зберігання та передпродажної підготовки товарів та ін.

До складу ТЗВ уходить вартість транспортних послуг із доставки товарів сторонніми організаціями й витрати на транспортування власними силами.

Згідно з НПСБО 9 суми ТЗВ можна включати до собівартості товарів повною сумою або відображати в обліку на окремому субрахунку. Порядок унесення ТЗВ до складу ПВ може бути організований одним із двох способів:

1) способом прямого розподілу;

2) розподілом ТЗВ за середнім відсотком *(%).*

Метод розрахунку ТЗВ за середнім відсотком полягає у визначенні співвідношення всіх транспортних витрат, понесених підприємством у зв'язку з придбанням товарів, до всієї роздрібної вартості товарів.

$$\sum ТЗВ_{реаліз.тов.} = РВ_{реаліз.тов.} \times Середній\ \%\ ТЗВ$$

Визначають, яку суму транспортних витрат у середньому припадає на одиницю товару. При цьому розраховують:

1) суму ТЗВ, що відповідає залишку товарів на кінець звітного періоду;

2) суму транспортних витрат, що припадає на проданий товар і підлягає списанню в складі їх первісної вартості.

Суми ТЗВ можуть обліковуватися на окремому субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати» й наприкінці кожного періоду (місяця) розподілятися за середнім відсотком та списують у частині, що припадає на реалізовані товари.

Сума ТЗВ, що належить до нереалізованих товарів, залишається на субрахунку 289 як сальдо дебетове, а в балансі без бухгалтерського проведення приєднується до фактичної собівартості за статтею «Товари».

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з формування і списання ТЗВ наведена в табл.1.2.3.

Таблиця 1.2.3

Типові кореспонденції обліку ТЗВ у роздрібній торгівлі

Зміст господарської операції	**Кореспонденція рахунків**	
	Д-т	**К-т**
1	**2**	**3**
Прийнято рахунок від автотранспортного підприємства на перевезення товарів	289	685(631)
Відображено ПДВ як податковий кредит	641	685(631)
Прийнято авансовий звіт експедитора з відрядження, пов'язаного з придбанням товару	289	372

Закінчення таблиці 1.2.3

1	2	3
Нарахована заробітна плата працівникам за розвантаження придбаних товарів	289	66
Проведені відрахування ЄСВ стосовно нарахованої оплати праці за розвантаження товарів	289	65
Придбано страховий поліс для страхування ризиків доставки товарів при їх придбанні	289	685
Списано паливно-мастильні матеріали на ТЗВ	289	203
Списано ТЗВ, що згідно з розрахунком припадає на реалізовані товари	902	289

Облік тари на підприємствах торгівлі

Тара – це предмети, призначені для пакування, зберігання, транспортування, передпродажної підготовки і продажу продукції або товарів.

За загальним правилом продавець зобов'язаний передати покупцеві товар у тарі й (або) упакуванні. Обов'язок щодо відпуску товарів у тарі й (або) упаковці встановлюють за згодою сторін договору купівлі–продажу. Однак він може випливати і з самої суті товарних поставок, і входити в обов'язки продавця. У таких випадках необхідність затарювання (пакування) може встановлювати законодавство.

Тара й упакування товару – це промислові вироби, призначені для захисту товарів від дії навколишнього середовища (а іноді й захисту її самої від тих чи тих властивостей товару) й полегшення їх перевезення, зберігання та продажу. Залежно від класифікаційних ознак тару поділяють на такі категорії:

а) власна тара підприємства й тара, що підлягає поверненню постачальникам (зворотна);

б) багаторазова й одноразова тара (упакування);

в) дороговартісна й малоцінна тара;

г) тара під товару й порожня;

ґ) тара тверда (пластмасова, дерев'яна) й м'яка (картонна, паперова, тканинна);

д) тара власного виготовлення і купована.

Усі ці ознаки можуть комбінуватися та переплітатися в конкретних випадках вибору тари або упакування.

Власну багатооборотну тару підприємства (дорогу й малоцінну, крім тари під товарами) називають інвентарною (інвентар – опис майна підприємства). Кожен вид твердої тари має спеціальну конструкцію, зумовлену функціональним призначенням такої тари.

Різновидом дорогої інвентарної тари є тара-обладнання. За цим терміном стоять дорогі й тривалий час використовувані об'єкти з ознаками і тари, і обладнання. Наприклад, малогабаритні холодильні контейнери, які використовують для транспортування швидкопсувних продуктів, – це одночасно й тара для перевезення продуктів, і холодильне обладнання.

Поворотна тара – це, зазвичай, тверда тара під товаром і тара-обладнання, що є власністю постачальників торгових підприємств. Поворотну тару (під товаром і порожню) прийнято називати заставною тарою.

Заставна тара не стосується грошової застави як виду забезпечення виконання зобов'язань. Заставну тару покупці отримують від постачальників під зобов'язання повернути її, а не в обмін на кошти. Тому торгові підприємства заставну тару не купують. Її отримують під відповідальність, вартість якої встановлюється за допомогою заставної ціни на таку тару, що зазначено в супровідних документах постачальника. Покупець платить лише за зіпсовану, втрачену заставну тару.

Заставний (поворотний) характер тари в багатьох випадках зумовлений і специфікою відпуску товарної продукції, коли торгове підприємство приймає товар не інакше як у тарі постачальника.

Власна тара – це активи підприємств, ресурси, що контролюються ним у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, спричинить отримання економічних вигод у майбутньому. При цьому інвентарна тара належить до необоротних активів, а вся інша власна тара (у т. ч. упакування) входить до складу запасів.

Синтетичний облік наявності й обігу тари здійснюють на рахунках:

109 «Інші основні засоби» (інвентарна тара, що слугує понад рік і більше одного операційного циклу або перевищує встановлену на підприємстві вартість засобів, які належать до оборотних);

115 «Інвентарна тара» (інвентарна тара, що слугує понад рік і не більш один операційний цикл або не перевищує встановлену на підприємстві вартість);

22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (інвентарна тара з терміном експлуатації до року);

204 «Тара й тарні матеріали» (наявність і рух усіх видів тари, крім інвентарної тари, а також матеріалів і деталей, які використовують для виготовлення тари та її ремонту);

284 «Тара під товарами» (облік наявності й обігу оборотної тари під товарами та порожньої тари).

Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлює керівництво підприємства за видами (групами) тари й цінами на тару. Різницю між цінами придбання та середніми обліковими цінами відносять на субрахунок 285 «Торгова націнка».

Усю власну багатооборотну тару підприємства (крім тари, що перебуває безпосередньо під товарами або тимчасово вільна від них) обліковують, незалежно від її первісної вартості, на субрахунку 115 «Інвентарна тара» (рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи»). На практиці розподіляють інвентарну тару на тару-обладнання та іншу з обліком тари-обладнання на спеціальному рахунку третього порядку до субрахунку 104 «Машини й устаткування».

Що ж до субрахунку 104, то на ньому торгові підприємства обліковують усе стаціонарне холодильне обладнання (закритого типу, розміщене на складах, і відкритого типу (або з прозорими дверцятами, кришками), розміщене в торгових залах магазинів). Знос інвентарної тари підприємства торгівлі нараховують проведенням Д-т рах. 93 «Витрати на збут» і К-т рах. 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів», маючи на увазі, що використання такої тари сприяє збуту товарів.

Тара-обладнання, що підлягає поверненню постачальникам, не потребує спеціального (балансового або позабалансового) обліку, оскільки на торгових підприємствах вона, зазвичай, не затримується й відразу, після розвантаження поставленого товару, повертається постачальникам.

Упакування й пакувальні матеріали одноразового використання (рулони огортувального целофану (харчової плівки, стрейч-плівки) для передпродажної підготовки товарів; пластмасове упакування для харчових продуктів, приготованих кухнями супермаркетів; поліетиленові пакети, які використовують при самообслуговуванні клієнтів

тощо) не вважається ні тарою, ні тарними матеріалами. Тому їх обліковують за дебетом рахунка 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети». Відповідно до передачі в експлуатацію їх списують (за балансовою вартістю) проведенням Д-т рах. 93 і К-т рах. 22 як витрати обігу, що належать у торгових організаціях до складу витрат на збут.

Скляний посуд (пляшки з-під алкогольних і безалкогольних напоїв, банки тощо) обліковують у *підсумковому виразі* разом із товарами на одному субрахунку (281 або 282). Із цього субрахунку їх списують разом із реалізованими товарами в дебетрах. 902 «Собівартість реалізованих товарів». Аналогічно відображають в обліку, наприклад, і картонні ящики під апаратурою та побутовими приладами, оскільки їх теж продають споживачам разом із товаром.

Для обліку наявності та руху тари під товарами й порожньої тари (за винятком скляного посуду) призначений субрахунок 284 «Тара під товарами» (рахунок 28 «Товари»). На ньому обліковують пластмасові ящики під напоями у склопосуді, картонні ящики, що містять пакети (упакування) харчових продуктів, мішки (тканинні й паперові) та бочки під харчовими продуктами тощо.

Що ж до заставної тари (під товаром і порожньої), то її, хоч вона й не відповідає наведеному вище визначенню активу (оскільки не є власністю торгового підприємства), на практиці обліковують на балансі торгового підприємства (нині – на субрахунку 284 «Тара під товарами»). Облік постійного руху цієї тари (оприбуткування за однією накладною й передача назад постачальникові – за іншою) може бути достовірним тільки із застосуванням подвійного запису (її облік за балансом призводить до суттєвих помилок і неузгоджень через велику кількість операцій, що здійснюються в роздрібній торгівлі продовольчими товарами).

Обліковують заставну тару аналогічно до обліку активів, отриманих за договорами позики, оскільки різниця між заставною тарою й позиковими грошима або матеріалами лише в тому, що торговельне підприємство не має права розпоряджатися такою тарою, а тільки правомочне володіти й користуватися нею.

Заставну тару, яка надійшла від постачальників разом із товаром, обліковують за окремими постачальниками. Надходження заставної тари (під товаром) на підприємство роздрібної торгівлі відображають за заставною вартістю бухгалтерським проведенням за Д-том субрах. 284 «Тара під товарами»і К-том субрах. 631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Повернення такої тари постачальникові

обліковують зворотним записом Д-т 631 К-т 284. Бухгалтерський облік у ситуації неповернення заставної тари постачальникові має свої особливості. Його методика опимана в наведених нижче прикладах.

Приклад. Нововідкритий супермаркет «ТОВ» придбав у пивзаводу 50 ящиків (по 20 пляшок у кожному) пива «Оболонь» за ціною 12,0 грн (у т. ч. ПДВ) за пляшку 0,5 л. Відповідно до довгострокового договору постачання ящики під пивом визначено як поворотну (заставну) тару. Заставна вартість одного ящика – 80 грн без ПДВ. Напій розпродано впродовж тижня. У цей період зіпсовано один із заставних ящиків. При цьому винну особу не встановлено. За цей ящик пивзавод стягнув із торговельного підприємства 80 грн і, крім того, було утримано з підприємства для сплати до бюджету 16 грн ПДВ. Втрата заставної тари не позначилася на подальшому постачанні пивзаводом продукції в торговельну мережу супермаркету. Незважаючи на те, що на завод було повернуто 49 заставних ящиків, за новою партією продукції супермаркет отримав знову 50 ящиків із пивом.

Таблиця 1.2.4

Облік операцій із надходження товару в заставній тарі

Зміст запису	Кореспонденція рахунків		Сума, *грн*
	Д-т	К-т	
1	**2**	**3**	**4**
Оприбутковано 1000 пляшок пива без ПДВ (перше постачання)	281	631	10 000
Податковий кредит із ПДВ від загальної вартості отриманого товару	641.1	631	2000
Оприбутковано 50 заставних ящиків постачальника (сума без ПДВ)	284	631	4000
Оплата товару (пиво в пляшках) за першим постачанням	631	311	12 000
Передача товару в торговий зал	282	281	10 000
Торгова націнка на товар	282	285	5000
Реалізація товару споживачам	301	702	15 000
Податкове зобов’язання з ПДВ	702	641.1	2500
Списання націнки з реалізованого товару (методом «червоного сторно»)	282	285	-5000
Собівартість реалізованого товару	902	282	10 000
Сплата постачальникові заставної вартості зіпсованого ящика (сума без ПДВ)	631	311	80

Закінчення таблиці 1.2.4

1	2	3	4
Балансову вартість зіпсованого ящика списують на витрати	947	284	80
Позабалансовий облік вартості списаного активу (ящика)	72	–	80
Податкове зобов'язання з ПДВ у зв'язку з неповерненням постачальникові заставного ящика	949	641.1	16
Повернення постачальникові 49 заставних ящиків	631	284	3920
Оприбутковано 1000 пляшок пива без ПДВ (друге постачання)	281	631	10 000
Податковий кредит із ПДВ від загальної вартості однржаного товару	641.1	631	2000
Оприбутковано 50 заставних ящиків постачальника (сума без ПДВ)	284	631	4000
Оплата товару (пиво в пляшках) за другим постачанням	631	311	12 000

*Приклад.*Гастроном «ААА» придбав у постачальника партію фруктового соку: 200 паперових пакетів соку (за ціною 15 грн за одиницю, уключаючи ПДВ) у 20 картонних ящиках (за ціною 8,40 грн за ящик, уключаючи ПДВ).

Транспортні витрати постачальника, що відшкодовує покупець, становлять 300 грн (у т. ч. ПДВ). Після продажу товару картонні ящики розрізали на частини і здали спеціалізованій організації (типу «Втор-сировина») за ціною макулатури (по 0,60 грн за ящик, включаючи ПДВ).

Таблиця 1.2.5

Облік операцій гастроному

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
Оприбутковано 200 пакетів соку без ПДВ	282	631	2500
Податковий кредит із ПДВ від загальної вартості одержаного товару	641.1	631	500
Оприбутковано 20 картонних ящиків (сума без ПДВ)	284	631	140

Закінчення таблиці 1.2.5

1	2	3	4
Податковий кредит із ПДВ від загальної вартості придбаних ящиків	641.1	631	28
Частка транспортних витрат, які включається до собівартості товару (2500/(2500+140)х(300-50)	281	631	237
Частка транспортних витрат, які включається до собівартості карт. тари (140/(2500+140)х(300-50)	284	631	13
Податковий кредит із ПДВ від загальної суми транспортних витрат	641.1	631	50
Оплата рахунка–фактури постачальника	631	311	3468
Реалізація картонних ящиків (макулатури)	377	712	12
Податкове зобов'язання з ПДВ	712	641.1	2
Собівартість реалізованих ящиків	943	284	59
Отримання оплати за макулатуру	311	377	12

Згідно з Методичними рекомендаціями з обліку запасів облік тари ведеться так.

Підприємства, що використовують для пакування і транспортування запасів тару, строк корисного використання якої менше року, оцінюють придбану (отриману) тару за первісною вартістю в порядку, наведеному в підпункті 2.2 цих Методичних рекомендацій.

Тара, строк корисного використання якої понад рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік), призначена для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах (у коморах), у виробничих цехах, для транспортування товарно-матеріальних цінностей і багаторазового використання для здійснення технологічного процесу виробництва (металеві й дерев'яні бочки, цистерни, контейнери тощо), відображається на субрахунку 115 «Інвентарна тара».

Тара разового використання, придбана разом із запасами, включається до первісної вартості запасів й окремо на рахунках бухгалтерського обліку не відображається.

До тари разового використання наледить тара, яку використовують лише раз, не підлягає поверненню і не приймається від покупців (паперова, картонна, поліетиленова, мішки, коробки паперові та з полімерних матеріалів, що використовують для упаковки продукції).

Вартість тари разового використання, відокремлена в супроводжувальних документах й оплачена окремо, та вартість неповоротної тари багаторазового використання до первісної вартості продукції не включають, а оприбутковують за чистою вартістю реалізації, якщо тару реалізують, або в оцінці можливого використання, якщо тару використовують на самому підприємстві.

Тара, призначена для багаторазового використання, може класифікуватися за видами продукції, для пакування яких вона призначена (засоби пакетування і спеціалізовані контейнери, тара–устаткування, засоби пакування чорних металів і металоконструкцій, засоби пакування продукції кольорової металургії, засоби пакування газової продукції, засоби пакування хімічних реактивів тощо).

Наявність і рух тари (окрім тари, що використовується як господарський інвентар), строк корисного використання якої менше року, а також тарні матеріали (матеріали й деталі, призначені для виготовлення тари та її ремонту, зокрема деталі для збирання ящиків, бочкова клепка, залізо обручне, пробка коркова, металева й поліетиленова, ковпачки віскозні, фольга тощо) відображаються:

– на субрахунку 204 «Тара й тарні матеріали» – всіма підприємствами, крім підприємств, які займаються торговельною діяльністю і громадським харчуванням;

– на субрахунку 284 «Тара під товарами» – організаціями, що займаються торговельною діяльністю і громадським харчуванням;

– на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – підприємствами, що використовують тару для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах (у коморах), у виробничих цехах, для транспортування товарно-матеріальних цінностей.

Матеріали, які використовують для додаткового обладнання вагонів, барж, суден, для забезпечення збереження відвантаженої продукції не належать до тари й відображаються на субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

Оцінку тари при вибутті здійснюють за одним із таких методів:

– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

– середньозваженої собівартості;

– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

– ціни продажу;

– роздрібних цін.

Вартість тари при вибутті включається до:

– виробничої собівартості готової продукції, якщо її використовують для затарювання готової продукції безпосередньо в процесі виробництва;

– витрат на збут, якщо її використовують для зберігання товарів, готової продукції та інших запасів на складах;

– собівартості реалізованих виробничих запасів, якщо її вартість не включена до первісної вартості реалізованої готової продукції, товарів, інших запасів, зазначена в супроводжувальних документах, окремою позицією й оплачена покупцем окремо.

Якщо договором передбачено повернення багаторазової тари, грошові кошти передані (одержані) в забезпечення тари (гарантії покупця на повернення тари) відображаються на рахунку 31 «Рахунки в банках» та субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами») в розрізі контрагентів і договорів.

Покупець відображає вартість такої тари на позабалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» за вартістю тари.

Відпуск тари виробничим цехам підприємства для затарювання продукції здійснюють за накладними-вимогами на відпуск матеріалів (внутрішнє переміщення) або лімітно-забірними картками. При передачі тари разом із продукцією з виробництва на склад готової продукції окремий документ на тару не оформлюють, а виписують один документ на продукцію із зазначенням у ньому кожного виду тари окремим рядком. Відпуск тари філіям або дочірнім підприємствам, розміщеним за межами території підприємства, здійснюється за товарно-транспортною накладною.

Матеріально відповідальна особа в порядку, встановленому наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів», у визначений термін подає до бухгалтерської служби матеріальний звіт з усіма первинними документами з надходження та вибуття тари.

При інвентаризації тару вносять до опису за її видами (тканинна, скляна, інша жорстка тара); або за призначенням і якісним складом (нова, використовувана і та, що потребує ремонту). Непридатна для використання тара може бути списана за актом про її ліквідацію, який

затверджує керівник підприємства. Форма акту має містити інформацію про причини необхідності виведення з експлуатації тари, про можливість використання підприємством відходів від ліквідації (макулатура, дрова, брухт).

1.3. Облік інших товарних операцій у роздрібній торгівлі

Інвентаризація товарів і відображення її результатів в обліку

У процесі інвентаризації товарів здійснюють перевірку фактичної наявності товарів та їх звірку з даними бухгалтерського обліку.

У результаті інвентаризації товарів може бути виявлено їх лишки або нестачу. Лишки товарів підлягають віднесенню їх вартості на фінансовий результат із попереднім уключенням їх до складу доходів звітного періоду (Д-т субрах. 282 – К-т субрах. 719). Нестачу товарів відображають в обліку відповідно до НП(С)БО 9. Вартість повністю втрачених, зіпсованих товарів, якщо винуватців не встановлено, списують на витрати звітного періоду.

Суму виявлених нестач і псування цінностей до прийняття рішень за конкретними винними особами відображають на позабалансовому обліку (072).

Під час виявлення нестачі товарів виникає необхідність у визначенні собівартості товарів, яких не вистачає. Для цього розраховують торгову націнку, що припадає на суму нестачі, через множення середнього відсотка торговельної націнки на облікову продажну вартість товару, якого не вистачає.

Собівартість товарів, яких не вистачає, визначається як різниця між вартістю нестачі в продажних цінах і розрахованою торговою націнкою, що припадає на нестачу. При цьому потрібно також розрахувати суму ТЗВ, що припадає на товари, яких не вистачає. Собівартість нестачі має бути збільшена на відповідну частину ТЗВ.

При відображенні в обліку нестачі товарів за результатами інвентаризації потрібно врахувати, що нестача могла виникнути внаслідок природного убутку на окремі види товарів.

При розрахунку норм природного убутку керуються нормами, затвердженими Наказом Міністерства Торгівлі СРСР «Про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів у торгівлі та інструкцій з їх застосування» від 02.04.1987 р. № 88.

Виявлену нестачу в роздрібній торгівлі можна списати за рахунок винних осіб, якщо вони встановлені й з ними укладені договори про повну матеріальну відповідальність.

У разі встановлення винної особи щодо нестачі чи в псуванні цінностей їй пред'являють позов на відшкодування суми понесених втрат.

При цьому з винної особи утримують розмір збитку, розрахований професійними оцінювачами на основі нормативів оціночної діяльності, та Порядку визначення суми збитків за крадіжки, нестачі, знищення, псування матеріальних цінностей №116, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України 22.01.1996 р.

Таблиця 1.3.1

Типові кореспонденції обліку результатів інвентаризації

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Списано собівартість товару, якого не вистачає, в межах норм природного убутку	902	282
Списано торговельну націнку на товар, якого не вистачає, в межах норм природного убутку	285	282
Списано ТЗВ, що припадає на суму нестачі, в межах норм природного убутку	902	289
Відображено собівартість товару, якого не вистачає, понад норми природного убутку в складі витрат звітного періоду	947	282
Списано торговельну націнку, що припадає на нестачу товарів понад норм природного убутку	285	282
Списано ТЗВ, що припадає на суму нестачі понад норми природного убутку	947	289
Віднесено на витрати звітного періоду суму ПДВ, розраховану на товар, якого не вистачає	947	641
Віднесено на позабалансовий рахунок собівартість нестачі	072	–
Віднесено на винну особу збитки, заподіяні нестачеютоварів, тари	375	716

Закінчення таблиці 1.3.1

Списано суму нестачі з позабалансового рахунку	–	072
Відшкодовано збиток винною особою	30, 31, 66	375
Списано на фінансовий результат суму збитків у розмірі собівартості товару в нестачі	791	947
Списано на фінансовий результат відшкодування нестачі	716	791
Віднесено на розрахунки з бюджетом різницю між відшкодованою сумою і собівартістю нестачі	716	641

Повернення товарів постачальникові. Повернення товарів покупцями

Повернення товарів постачальникові може проводитися не тільки в місяці й в момент одержання товарів, але й у наступних звітних періодах. Таке повернення можна вважати іншим вибуттям товарів. Таке повернення враховують у розрахунку середнього відсотка торговельної націнки та визначенні собівартості повернених товарів.

Повернення товарів впливає на розмір торгової націнки. Щоб розрахувати собівартість вибулого товару з урахуванням повернення постачальникові, потрібно визначити суму торгової націнки й відняти від цієї суми собівартості товарів, що вибули, купівельну вартість товарів, які повертають постачальникові.

При проведені таких розрахунків визначають собівартість реалізованих товарів, яку списують на фінансовий результат, і купівельну вартість повернутого товару, яку списують методом «червоного сторно».

До собівартості реалізованих товарів також включають суми ТЗВ, які належать до вибулого товару з урахуванням повернутого постачальникові.

*Приклад.*Залишок товарів за роздрібними цінами на початок періоду становив 12 680 грн, торгова націнка – 3967 грн, ТЗВ – 1047 грн.

За звітний період надійшло товарів за купівельними цінами на суму 21 200 грн, крім того, ПДВ. Нараховано торгову націнку на суму 9200 грн. Відображено транспортні послуги АТП за перевезення товарів при придбанні на суму 2650 грн, крім того, ПДВ.

За звітний період вибуло товарів: усього на суму 42 000 грн, у т. ч. реалізовано товарів на суму 39 000 грн, повернено постачальникові – на суму 3000 грн. Фактична собівартість поверненого товару згідно з накладною становить 2100 грн.

Таблиця 1.3.2

Типові кореспонденції повернення товарів постачальникам

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	Д-т	К-т	
Надійшли товари від постачальників, без ПДВ	282	631	21 200
Належить до податкового кредиту ПДВ	641.1	631	4240
Транспортні витрати від АТП, без ПДВ	289	685	2650
Належить до податкового кредиту ПДВ	641.1	685	530
Торгова націнка на одержані товари	282	285	9200
Реалізовано товари покупцям	30	702	39 000
Податкові зобов'язання з ПДВ	702	641.1	6500
Повернено постачальникові (методом «червоного сторно»): – купівельна вартість товару – ПДВ (2100х20:100) – торгова націнка (3000–2100)	 282 641 282	 631 631 285	 [2100] [420] [900]
Списано реалізовані товари	902	282	39 000
Торгова націнка за розрахунком (методом «червоного сторно»)	902	285	[11 936] *

Для обліку повернених товарів покупцями на рахунку 70 передбачений окремий субрахунок 704 «Вирахування з доходу». На цьому субрахунку відображаються суми, на які повинен бути зменшений дохід при поверненні товарів покупцями. Важливо врахувати, у якому місяці було реалізовано повернений товар. Це пов'язано з потребою визначати собівартість повернених товарів, відповідний середній відсоток торгової націнки на цей товар, а також пов'язані з відображенням в обліку ТЗВ у вартості поверненого покупцями товару.

Проводячи розрахунки, потрібно відновити суму торгової націнки на повернений товар через множення продажної вартості товару на середній відсоток торгової націнки, розрахованої у місяць реалізації поверненого товару.

Підлягає відновленню також сума ТЗВ, на яку було збільшено собівартість товару, що повертається при його відпуску в реалізацію. Визначити ТЗВ можна через множення продажної вартості поверне-

ного товару на відсоток ТЗВ, який був розрахований у звітному періоді реалізації товарів.

Таблиця 1.3.3

Типові кореспонденції повернення товарів покупцями

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Віднесено на зменшення доходу від реалізації продажну вартість повернених товарів	704	361
Повернуто гроші покупцеві	361	311 (301)
Відновлено торгову націнку, що припадає на повернений товар	282	285
Відкоригований обсяг реалізації на вартість повернених товарів методом «червоного сторно»	[902]	[282]
Відсторновані ТЗВ на суму, що належить до повернених товарів	[902]	[289]
Віднесено чистий дохід на фінансовий результат при поверненні товару покупцями	791	704
Скориговано фінансовий результат методом «червоного сторно» на собівартість повернених товарів	[791]	[902]
Відкориговано методом «червоного сторно» суму ПДВ при поверненні товарів	[704]	[641]

При поверненні товарів покупцям фізичними особами податкові зобов’язання не коригують.

Реалізація товарів зі знижками

Знижка – зменшення ціни товару за рахунок знижки, що надається покупцям (споживачам).

Для стимулювання збуту продукції підприємства роздрібної торгівлі можуть приймати рішення про застосування у своїй діяльності систему знижок. Таке рішення повинно бути оформлено відповідним розпорядженням чи наказом з указаними умовами надання знижок, їх розмірів, періоду застосування, назви товару чи групи товарів, стоовно яких будуть застосовувати знижки.

Прикладом надання знижок – сезонний та інший розпродаж товарів зі знижками. Їх об’єднує те, що і при наданні знижок, і при розпродажу товари продають нижче за їх раніше встановлену про-

дажну ціну. Для відображення цих операцій в обліку це є найсуттєвішим моментом. Відмінність полягає лише в тому, що знижку застосовують до будь-якої продукції магазину (до одного товару чи до 10 одиниць). А термін «розпродаж» використовують, якщо продаватимуть зі знижкою всі товари в межах одного місця або однієї товарної групи.

Про початок розпродажів і застосування знижок підприємство робить публічне повідомлення. Після оголошення повідомлення про знижку (розпродаж) покупців інформують про ціну продукції, яку було встановлено до початку відповідного заходу, а також ціну тієї ж самої продукції за зниженою ціною. Усі ці дії регламентуються наказом по підприємству про проведення знижок або розпродаж.

При продажу товарів зі знижкою важливе значення має визначення собівартість реалізації товарів.

При визначенні торговельної націнки, яка належить до реалізованих товарів, середній відсоток торговельної націнки множиться на облікову продажну вартість товарів, а не на фактичну вартість реалізації за мінусом знижки.

Це пов’язано з тим, що розрахунки реалізованих торговельних націнок потрібні для визначення собівартості товарів, які вибули, а собівартість визначають як різницю між продажною вартістю товарів, що вибули, і суму торгової націнки на ці товари.

Собівартість від надання знижок не змінюється, зменшується лише сума отриманого підприємством доходу.

Отже, при визначенні торгової націнки, що належить до реалізованого товару, не важливо, продається товар зі знижкою чи без неї. Сума реалізованих націнок повинна бути однакова і в першому, і в другому випадках. При визначенні реалізованих торгових націнок до розрахунку беруть суму вартості товарів до надання знижки.

Якщо в межах акції товар передають безкоштовно (наприклад, другу одиницю), тоді доходу не виникає взагалі.Тому собівартість подарункових товарів відносять у дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності». Дехто вважає, що буде помилкою списання такої собівартості на рахунок 93 «Витрати обігу», оскільки ця акція пов’язана з просуванням і продажем продукції. При цьому донарахований ПДВ, який формують при продажу товару нижче за його купівельну вартість, відображається в кореспонденції за дебетом субрах. 949 і кредитом субрах. 641.

У разі надання покупцям цінових знижок, їх розмір фіксується окремими позиціями в касових чеках, щоденних звітах. Тому в бухгалтерському обліку важливо окремо виділити роздрібну вартість проданих товарів, без урахування наданих знижок, і саме ця сума братиме участь у розрахунку реалізованих торгових націнок.

Роздрібне підприємство може здійснювати продаж товарів дрібним оптом. Відпуск товарів дрібним оптом проводять за роздрібними цінами, але іноді на такі товари надають знижки з роздрібної ціни. Розрахунки за такі товари проводять готівкою або в безготівковій формі. Порядок відображення таких операцій у бухгалтерському обліку аналогічний до порядку відображення в роздрібних цінах.

1.4. Особливості обліку на підприємствах оптової та комісійної торгівлі

Облік торговельних операцій і визначення фінансового результату на підприємствах оптово-збутової діяльності

Оптові торговельні підприємства – зв'язувальна ланка між виробниками й роздрібними підприємствами. Товари на оптові підприємства надходять від постачальників на основі договорів на підставі супроводжувальних товарних документів.

Договір купівлі-продажу – основний правовий документ для торговельної діяльності та регулювання взаємовідносин між постачальниками й покупцями, у якому мають бути відображені такі реквізити: дата укладання договору; найменування постачальника й покупця; предмет та сума договору; терміни й умови поставки; вимоги до якості товару; умови розрахунків, відповідальність сторін за невиконання умов договору; порядок розгляду спорів; термін дії; юридичні адреси.

Для обліку товарів оптові підприємства використовують субрахунок 281 «Товари на складі». Для обліку транспортно-заготівельних витрат торговельні підприємства можуть використовувати субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати», для обліку тари – субрахунок 284 «Тара під товарами».

Якщо підприємство здійснює товарні операції великими партіями й не займається роздрібною торгівлею, облік товарів ведеться за первісною вартістю, яка включає купівельну вартість і суму ТЗВ.

Таблиця 1.4.1

Типові кореспонденції для обліку торговельних операцій на оптових підприємствах

Зміст господарської операції	Кореспонденція	
	Д-т	К-т
Придбано товар у постачальника за купівельною вартістю	281	631
Відображено ПДВ як податковий кредит	641	631
Відображено транспортні витрати на придбання товару	281	685
Відображено ПДВ як податковий кредит у транспортних витратах	641	685
Здійснено оплату постачальникам	631	311
Одержання товарів за попередньою оплатою		
Перераховано постачальникові з поточного рахунку попередню оплату за товари	371	311
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
Оприбутковано товари, придбані в постачальника, за купівельною ціною	281	631
Відображено ПДВ як суму податкового кредиту	644	631
Зараховано раніше перерахований аванс в оплату придбаних товарів	631	371
Облік операцій із придбання товарів через посередників		
Перераховано кошти посереднику для придбання товару з урахуванням комісійної винагороди	377	311
Відображено податковий кредит із ПДВ у вартості комісійної винагороди	641	644
Оприбутковано товари від посередників	281	377
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у вартості товару	641	377
Включено до вартості товару суму комісійної винагороди	281	377
Відображено суму ПДВ у вартості комісійної винагороди	644	377

Облік операцій у комісійній торгівлі

Комісійною торгівлею вважають операції, згідно з якими одна сторона (комісіонер) зобов'язується здійснити за дорученням іншої

сторони (комітента) за винагороду одну або декілька угод із продажу товарів комітента. При цьому комісіонер здійснює два види господарських операцій:

– продаж товару третім особам – покупцям;

– надання посередницької послуги (комітентові).

У комісійній торгівлі обов'язковою умовою є складання договорів комісії. Договір комісії на продаж – один із видів договорів про надання послуг комісіонером комітентові. У правовідносинах із покупцями комісіонер виступає від свого імені, однак товар переданий йому для продажу комітентом є власністю останнього, тому виручка від продажу товару також належить комітентові і комісіонер повинен перерахувати її у визначений термін. Крім того, комісіонер зобов'язується відзвітувати перед комітентом про виконання даного йому доручення.

Договором комісії можуть бути передбачені різні періоди, за які буде складатися такий звіт:

– за фактом продажу кожної окремої партії товару;

– щомісяця;

– після продажу всього товару, переданого за договором комісії;

– інші періоди, передбачені договором комісії.

У звіті містяться відомості про те, коли і на яку суму відвантажено товар, коли й на яку суму отримана оплата, коли й яку суму перераховані виручені кошти комітентові, а також ураховується відповідна сума винагороди, яка належить комісіонерові. Розмір винагороди має бути визначений угодою сторін, і порядок її отримання комісіонером повинен бути передбачений договором комісії.

У всіх комісійних договорах (за винятком договорів із зовнішньої торгівлі) забороняється визначати комісійну винагороду у вигляді різниці між призначеною комітентом ціною і тією більш вигідною ціною, за якою комісіонер продає товар. Договір, який містить таку умову, може бути визнаний недійсним.

На підставі Цивільного кодексу можна вибрати один із двох варіантів отримання винагороди комісіонером:

– комітент сплачує належну комісіонеру суму винагороди окремо через перерахування на його банківський рахунок;

– комісіонер отримує належну йому винагороду самостійно з виручки за проданий товар.

Другий варіант застосовують на практиці найчастіше. Для того, щоб з повною підставою включити вартість таких послуг до складу витрат чи доходів, у податковому йу бухгалтерському складається акт приймання-передачі наданих послуг.

Якщо здана на комісію річ не була реалізована у встановлені строки, вона підлягає уцінці, яку оформляють актом, і цей акт обов'язково підписує комісіонер. Також у договорі комісії обумовлюють порядок відшкодування комітентом витрат зі зберігання товарів у разі повернення нереалізованих товарів.

Бухгалтерський облік комісійної торгівлі ведеться окремо в комісіонера та в комітента. Основний нормативний документ для ведення обліку – Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій№ 291 та НП(С)БО.

Облік у комітента

Переданий комісіонерові товар обліковує комітент до моменту отримання плати за цей товар або надання комісіонером звіту на спеціальному субрахунку 283«Товари на комісії». При цьому ведеться аналітичний облік за видами товару й підприємствами-комісіонерами.

Оскільки надходження грошових коштів від комісіонера свідчить про продаж товару покупцям, то в момент їх отримання комітент повинен відобразити в обліку дохід. Одночасно з визначенням доходу списується собівартість реалізованого товару, які визначаються згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 16 «Витрати».

Вартість послуг комісіонера відображається тільки в момент підписання акту приймання-здачі виконаних робіт у складі витрат комітента за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут» із подальшим списанням на фінансові результати. Така умова визначена НП(С)БО 16, згідно з яким не визнається витратами і не включається до звіту про фінансові результати попередня авансова оплата запасів, робіт, послуг.

Для обліку розрахунків із комісіонерами за проданий товар і надані послуги використовують субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Таблиця 1.4.2

Типові кореспонденції обліку товарів у комітента

Зміст господарської операції	Кореспонденція	
	Д-т	К-т
Відвантажено товар за договором комісії	283	281
Отримано від комісіонера плату за проданий товар	311	685
Відображено дохід від реалізації товару	685	702
Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ, нараховану на продажну вартість реалізованого товару	702	641
Списано собівартість реалізованого товару	902	283
Відображено вартість послуг комісіонера у складі витрат на збут (сума комісійної винагороди отримана на підставіакта приймання–передачі виконаних послуг)	93	685
Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у частині послуг комісіонера	641	685
Відображено зарахування заборгованості комісіонерові на суму комісійної винагороди	685	311
Списано на фінансовий результат дохід від реалізації товару	702	791

Облік у комісіонера

Вартість прийнятого комісіонером товару, яку визначають за цінами, передбаченими договором комісії, обліковується на позабалансовому рахунку 024 «Товари, прийняті на комісію». При цьому ведеться аналітичний облік за видами товару й підприємствами-комітентами.

Дохід у сумі вартості проданого покупцям товару відображається за кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» із подальшим його списанням на фінансові результати. Доходи відображаються на дату відвантаження товару. Отримані комісіонером грошові кошти від продажу товару фактично є доходом комітента й підлягають перерахуванню на рахунок останнього. Сума цих коштів класифікується як заборгованість перед комітентом і відображається за дебетом субрахунку 704 «Вирахування з доходу» та кредитом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Таблиця 1.4.3

Типові кореспонденції обліку товарів у комітента

Зміст господарської операції	Кореспонденція	
	Д-т	К-т
Прийнятий товар, одержаний від комітента	024	–
Надійшли на банківський рахунок грошові кошти від покупців	311	681
Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ	643	641
Включено до складу доходів вартість проданого товару	681	702
Відображено розрахунки в частині податкових зобов’язань із ПДВ	702	643
Списано вартість реалізованих товарів	–	024
Відображено заборгованість перед комітентом у сумі коштів, отриманих від покупця	704	685
Відображено розрахунки в частині податкового кредиту з ПДВ	644	704
Відображено дохід в сумі оплати наданих комітентові послуг	361	703
Нараховано податкове зобов’язання з ПДВ на вартість наданих послуг	703	641
Проведено зарахування заборгованості з комітентом на суму комісійної винагороди	685	361
Відображено перерахування грошових коштів комітентові	685	311
Відображено податковий кредит із ПДВ щодо операцій продажу товарів	641	644
Списана на фінансовий результат сума доходу від реалізації товару	702	791
Відкориговано фінансовий результат на суму отриманих за проданий товар коштів, належних	791	704
Списано на фінансовий результат суму доходу від наданих послуг комітентові	703	791

Перелік нормативних документів, які регулюють торговельну діяльність

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755–17

2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435–IVIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435–15

3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996–XIVIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996–14.

4. Закон України «Про господарськітовариства» від 19.09.1991 р. № 1576–XIIIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1576–12.

5. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. № 2939–XII IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939–12.

6. Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності» від02.03.2015 р.№ 222–VIII IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/222–19.

7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України»від 21.05.2014 р. № 236IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236–2014–п.

8. Положення про документальне забезпечення записів від 24.05.1995 р. № 88 IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168–95.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/ z0751–99.

10. Порядок провадження торговельної діяльності та Правила торговельного обслуговування ринку споживчих товарів (Затверджені постановою Кабінету Міністрів Українивід 15.06.2006 р. № 833)

IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0372–96.

11. Правила роботи дрібнороздрібної торговельної мережі (затверджені наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 08.07.1996 р. №369) IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0372–96.

12. Правила торгівлі на ринках (затверджені Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтергації України, МВС України, ДПАУ, Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України від 26.02.2002 р. № 57/188/84/105) IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288–02.

13. Правила роздрібної торгівлі непродовольчими товарами, затверджені Наказом Мінекономіки України від 19.04.2007 р. № 104 IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1257–07.

14. Правила роздрібної торгівлі продовольчими товарами, затверджені Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтергації України від 19.07.2003 р. № 185 IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0628–03.

15. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 23.01.2015 р. № 11 IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhbudget.com.ua/ua/journal/buhbudget/article/2152.

16. Положення (стандарт) бухгалтерсько гообліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів Українивід 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/ z0860-99.

Рекомендована література

1. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства : підручник / О. В. Зінкевич, С. О. Левицька, І. П. Нагавичка, О. Б. Немкович. Рівне : НУВГП, 2006. 454 с.

2. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки. навч. посіб. 2-ге вид. : К. : Центр навч. л-ри, 2010. 392 с.

3. Лень В. С. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підручник. Чернігів : Десна Полігр, 2013. 438 с.

4. Задорожний З. В., Ковальчук Є. К., Панасюк В. М. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підручник. Тернопіль : Економ. думка, 2014. 356 с.

Контрольні питання

1. Назвіть особливості торговельної діяльності підприємств? Чим вона відрізняється від виробничої?
2. У чому полягає відмінність між оптовою та роздрібною торгівлею?
3. Що таке ліцензія? На які види діяльності потрібна ліцензія?
4. Торговий патент – це …
5. Як в обліку відображається придбання торгового патенту?
6. Товарообіг – це…
7. Якими показниками характеризується товарообіг торговельного підприємства ?
8. Які характеристики має товарообіг?
9. Торговельна надбавка – це…
10. Товари – це…
11. Як поділяють товари залежно від форм розрахунків при надходженні?
12. Що включають до собівартості товарів, придбаних на плату?
13. За якою вартістю відображаються товари в обліку?
14. На якому рахунку в обліку відображаються товари? Охарактеризуйте його субрахунки.
15. Назвіть способи надходження товарів на підприємства роздрібної торгівлі?
16. Яким НП(С)БО регулюється облік господарських операцій із наявності й руху товарів?
17. Як відображається в обліку надходження товарів?
18. Як визначається собівартість реалізованих товарів?
19. Назвіть типові кореспонденції з реалізації товарів?
20. Який порядок віднесення ТЗВ до первісної вартості товарів?
21. Назвіть типові кореспонденції з обліку ТЗВ?
22. Інвентаризація – це…

23. На якому рахунку відображається сума виявлених нестач і псування цінностей до прийняття рішень за конкретними винними особами?

24. Як розраховується собівартість товарів, яких не вистачає?

25. За якою формулою розраховується розмір збитку, що стягуватиметься із винної особи?

26. Який порядок відображення в обліку результатів інвентаризації?

27. Який рахунок призначений для обліку вартості повернутих товарів покупцями?

28. Якими бухгалтерськими проведеннями відображається повернення товарів покупцями?

29. Знижка – це…

30. Який порядок відображення в бухгалтерському обліку реалізації товарів зі знижками?

31. Якими бухгалтерськими проведеннями оформляється придбання товарів за попередню оплату на оптово-збутових підприємствах?

32. Комісійна торгівля – це…

33. Назвіть можливі варіанти отримання винагороди комісіонером.

34. Який порядок ведення обліку в комітента? Назвіть типові кореспонденції.

35. Який порядок ведення обліку в комісіонера? Назвіть типові кореспонденції.

Задачі для виконання

Задача 1

Залишок товарів на підприємстві роздрібної торгівлі на 30 січня 20__року становив 102 000 грн, у т. ч. ПДВ, торгова націнка – 45 100 грн. Упродовж звітного періоду надійшло товарів від постачальника на суму 63 000 грн (у т. ч. ПДВ). Розмір торгової націнки на товар, що надійшов, становить 28 500 грн. Упродовж звітного періоду було реалізовано товарів на суму 156 000 грн. Визначити суму торгової націнки, що припадає на реалізований товар.

Задача 2

Залишок товарів на підприємстві роздрібної торгівлі на 28 лютого 20__ року становив 32 800 грн, торгова націнка – 10 400 грн, ТЗВ – 3800 грн. Надійшло товарів від постачальників на суму 77 600 грн (у т. ч. ПДВ). Торгова націнка на товар, що надійшов, становить 36 000 грн. Акцептовано рахунок АТП за перевезення товарів на суму 9000 грн (в т. ч. ПДВ). Упродовж звітного періоду було реалізовано товарів на суму 98 000 грн. Визначити суму торгової націнки й суму ТЗВ, що припадають на реалізований товар.

Задача 3

Залишок товарів на підприємстві роздрібної торгівлі на 30 листопада 20__ року становив 36 800 грн, торгова націнка – 20 100 грн, ТЗВ – 6400 грн. Упродовж звітного періоду надійшло товарів від постачальників на суму 154 000 грн, у т. ч. ПДВ. Торгова націнка на товар, що надійшов, становить 73 500 грн. Акцептовано рахунок транспортної організації за перевезення товарів на суму 10 800 грн, у т. ч. ПДВ. Упродовж звітного періоду було реалізовано товарів на суму 189 600 грн. Визначити фінансовий результат звітного періоду.

Задача 4

Залишок товарів на підприємстві роздрібної торгівлі на початок року становить 42 000 грн, торгова націнка – 21 000 грн. Надійшло товарів від постачальників на суму 63 000 грн, у т. ч. ПДВ. Торгова націнка на товар, що надійшов, становить 36 800 грн. Упродовж звітного періоду було реалізовано товарів на суму 96 800 грн. Визначити первісну вартість товарів на кінець звітного періоду.

Задача 5

Залишок товарів на підприємстві роздрібної торгівлі на 31 жовтня становить 4280 грн, торговельна націнка – 2300 грн, ТЗВ – 980 грн. Упродовж звітного періоду надійшло товарів від постачальників на суму 9200 грн, у т. ч. ПДВ. Торговельна націнка на товар, що надійшов, становить 4850 грн. Акцептовано рахунок транспортної організації за перевезення товарів на суму 800 грн, у т. ч. ПДВ. Упродовж звітного періоду було реалізовано товарів на суму 8600 грн. Визначити первісну вартість товарів на кінець періоду.

Задача 6

Залишок товарів на початок року становить 36 500 грн, торгова націнка – 18 900 грн, ТЗВ – 2700 грн. Надійшли товари від постачальників на суму 56 200 грн, у т. ч. ПДВ. Торгова націнка на товар, що надійшов, становить 29 500 грн. Акцептовано рахунок транспортної організації за перевезення товарів на суму 12 800 грн, у т. ч. ПДВ. Упродовж звітного періоду реалізовано товарів на суму 122 000 грн. Визначити фінансовий результат на кінець звітного періоду.

Задача 7

Залишок товарів на початок звітного періоду становить 189 000 грн, торгова націнка – 112 300 грн. Оприбутковано від постачальника товарів на суму 131 000 грн, у т. ч. ПДВ. Акцептовано рахунок транспортної організації за перевезення товарів на суму 6600 грн, у т. ч. ПДВ. На товар, що надійшов, нараховано торгову націнку на суму 89 000 грн. Визначити фінансовий результат на кінець звітного періоду, якщо залишок товарів за роздрібними цінами на кінець місяця становить 61 890 грн.

Задача 8

Залишок товарів на підприємстві роздрібної торгівлі на 30 вересня 20__ року становить 73 300 грн, торгова націнка – 42 000 грн. Надійшло товарів: від постачальників на суму 83 400 грн, у т. ч. ПДВ; від підзвітних осіб – 32 400 грн, у т. ч. ПДВ; як унесок до статутного капіталу – 26 000 грн. Торгова націнка товару, що надійшов, становила 43 200 грн. Експедитор відзвітувався за доставку товарів на суму 3200 грн, розвантажувальні роботи проводили працівники підприємства, оплата праці становила 16 000 грн. Упродовж звітного періоду було реалізовано товарів на суму 201 000 грн. Визначити фінансовий результат діяльності підприємства.

Задача 9

Визначити первісну вартість товарів на кінець звітного періоду на основі наведених даних:

– залишок товарів за роздрібними цінами на початок періоду – 16 400 грн;

– залишок торгових націнок на початок – 10 110 грн;

– залишок ТЗВ – 2090 грн;

– надійшли товари від постачальників на суму 13 200 грн, у т. ч. ПДВ;

– нарахована торгова націнка на суму 7650 грн;

– прийнято рахунок АТП за перевезення товарів на суму 560 грн, у т. ч. ПДВ;

– реалізовано товарів на суму 18 930 грн.

Задача 10

Визначити фінансовий результат звітного періоду, якщо впродовж періоду було реалізовано товарів на суму 76 000 грн. Придбано товарів у постачальників на суму 92 000 грн, у т. ч. ПДВ. Нараховано торгову націнку на товар, що надійшов, на суму 50 500 грн. Прийнято до сплати рахунок АТП за перевезення товарів на суму 5200 грн, у т. ч. ПДВ.

Залишки за субрахунками рахунку 28 «Товари»:

282 – 23 000 грн, 285 – 10 900 грн, 289 – 1510 грн.

Задача 11

Залишок товарів на початок періоду становить 93 200 грн, торгова націнка – 52 000 грн. Надійшло товарів: від постачальників на суму 73 000 грн, у т. ч. ПДВ; через підзвітних осіб – 56 000 грн, у т. ч. ПДВ; як унесок до статутного капіталу – 14 000 грн. На товар, що надійшов, було нараховано торговельну націнку на суму 71 000 грн. Упродовж періоду було реалізовано товарів на суму 164 000 грн. Визначити фінансовий результат діяльності підприємства.

Задача 12

Визначити фінансовий результат на кінець періоду, якщо впродовж періоду: реалізовано товарів на суму 189 000 грн; придбано товар у постачальників на суму 63 000 грн, у т. ч. ПДВ; прийнято до оплати рахунок АТП за перевезення товарів – 5200 грн, у т. ч. ПДВ; подано авансовий звіт про підтвердження витрат, пов’язаних із придбанням на суму 2170 грн, у т. ч. ПДВ.

Залишки за субрахунками рахунку 28 «Товари»:

282 – 23 000 грн, 285 – 18 000 грн, 289 – 2240 грн.

Задача 13

Визначити собівартість реалізованих товарів на основі наведених даних:

– залишки товарів на початок – 161 000 грн;

– залишок торгової націнки – 89 000 грн;

– надійшли товари від постачальників на суму 76 000 грн, у т. ч. ПДВ;

– нарахована торгова націнка на товар, що надійшов – 41 000 грн;

– реалізовано товарів на суму 143 000 грн.

Задача 14

Залишок товарів на 31 серпня 20__ року становить 91 000 грн, торгова націнка – 45 000 грн. Надійшло товарів: від постачальників на суму 84 500 грн, у т. ч. ПДВ; через підзвітних осіб – 3900 грн, у т. ч. ПДВ; як унесок до статутного капіталу – 35 000 грн. Торгова націнка товару, що надійшов, становить 48 000 грн. Упродовж періоду реалізовано товарів на суму 176 000 грн. Визначити фінансовий результат звітного періоду.

Задача 15

Залишок товарів на початок періоду становив 76 000 грн, торгова націнка – 34 200 грн. Надійшло товарів: від постачальників на суму 64 300 грн, у т. ч. ПДВ; через підзвітних осіб – 36 000 грн, у т. ч. ПДВ. На товар, що надійшов, нараховано торгову націнку на суму 25 000 грн. Упродовж періоду реалізовано товарів на суму 124 000 грн. Визначити первісну вартість товарів на кінець періоду.

Задача 16

Визначити первісну вартість товарів на кінець періоду на основі наведених даних:

– залишок товарів на початок – 164 000 грн;

– залишок торгової націнки – 18 000 грн;

– залишок ТЗВ – 9500 грн;

– надійшли товари від постачальників на суму 83 000 грн, у т. ч. ПДВ;

– надійшли товари як унесок до статутного капіталу – 19 500 грн;

– акцептовано рахунок АТП за перевезення товарів – 8900 грн, у т. ч. ПДВ;

– реалізовано товарів – 39 000 грн.

Задача 17

Залишок товарів на початок періоду становив 104 000 грн, торгова націнка – 25 000 грн, ТЗВ – 10 800 грн. Надійшло товарів від постачальників на суму 9300 грн, у т. ч. ПДВ. Нараховано торгову націнку на суму 51 000 грн. Акцептовано рахунок АТП за перевезення товарів на суму 36 800 грн, у т. ч. ПДВ. Визначити фінансовий результат діяльності підприємства, якщо залишок товарів на кінець – 61 900 грн.

Задача 18

Залишок товарів на початок періоду становив 154 000 грн, торгова націнка – 54 000 грн. Надійшло товарів: від постачальників на суму 82 000 грн, у т. ч. ПДВ; через підзвітних осіб – 21 000 грн, у т. ч. ПДВ. Нарахована торгова націнка на суму 49 000 грн. Упродовж періоду реалізовано товарів на суму 115 000 грн. Визначити первісну вартість товарів на кінець звітного періоду.

Задача 19

Визначити фінансовий результат звітного періоду, якщо впродовж періоду реалізовано товарів на суму 102 000 грн. Придбано товар від постачальників на суму 139 000 грн, у т. ч. ПДВ. Нараховано торгову націнку на суму 76 000 грн. Подано авансовий звіт про підтвердження витрат, пов’язаних із придбанням на суму 1870 грн, у т. ч. ПДВ. Залишки за субрахунками рахунку 28 «Товари» такі:

282 – 22 000 грн, 285 – 6300 грн, 289 – 2800 грн.

Задача 20

Залишок товарів на початок звітного періоду за роздрібними цінами становив 12 800 грн, торгова націнка – 7290 грн.

Упродовж звітного періоду було безоплатно отримано товарів на суму 3500 грн, а також придбано від постачальника товарів на суму 8600 грн (у т. ч. ПДВ). Акцептовано рахунок транспортної організації за перевезення товарів на суму 360 грн (у т. ч. ПДВ), придбано страхові поліси, пов’язані з ризиком доставки товарів на суму 150 грн. На товар, що надійшов, нараховано торгову націнку 4600 грн.

Визначити фінансовий результат діяльності підприємства та первісну вартість товарів на кінець звітного періоду, якщо залишок товарів за роздрібними цінами на кінець місяця становить 4000 грн, крім цього, за період виявлено нестачу товарів на суму 200 грн понад норми природних втрат (винна особа не встановлена).

Тести до теми 1

Тести до п. 1.1

1. Ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення та продажу споживчих товарів для отримання прибутку – це…

а) торгова діяльність;
б) інноваційна діяльність;
в) фінансова діяльність;
г) діяльність підприємства;
ґ) творча діяльність.

2. Діяльність із придбання та відповідного перетворення товару для подальшої його реалізації підприємствам роздрібної торгівлі або іншим суб'єктам підприємницької діяльності – це…

а) торгова діяльність;
б) оптова торгівля;
в) роздрібна торгівля;
г) фінансова діяльність;
ґ) інноваційна діяльність.

3. Сфера підприємницької діяльності з продажу товарів або послуг на основі усного договору купівлі-продажу безпосередньо кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання – це…

а) торгова діяльність;
б) оптова торгівля;
в) роздрібна торгівля;
г) фінансова діяльність;
ґ) інноваційна діяльність.

4. Державне свідоцтво, що засвідчує дозвіл на право здійснення суб'єктом господарювання окремих видів діяльності, – це

а) ліцензія;

б) патент;
в) установчий договір;
г) наказ про облікову політику підприємства;
ґ) свідоцтво підприємства.

5. Види торгової діяльності, які підлягають ліцензуванню:
а) оптова реалізація етилового спирту, коньячного і плодового;
б) оптова й роздрібна реалізація алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
в) оптова й роздрібна реалізація лікарських засобів;
г) реалізація виробів із дорогоцінних металів і камінням;
ґ) правильні відповіді а, б, в, г.

6. Відобразити кореспонденцію рахунків: «Придбано торговий патент»;
а) Д-т 49 – К-т 311;
б) Д-т 301 – К-т 39;
в) Д-т 311 – К-т 39;
г) Д-т 38 – К-т 301;
ґ) Д-т 39 – К-т 311.

7. До показників, які характеризують товарообіг торговельного підприємства, належать:
а) обсяг товару у вартісному виразі за поточними цінами;
б) обсяг товарообігу у вартісному виразі за порівняльними цінами;
в) асортиментна структура товарообігу за окремими групами товарів *(грн, %)*;
г) правильні відповіді а, б, в;
ґ) правильної відповіді немає.

8. До показників, які характеризують товарообіг торговельного підприємства, належать:
а) одноденний обсяг товарообігу;
б) обсяг товарообігу в розрахунку на одного працівника, у т. ч. на працівника торговельної групи;
в) обсяг товарообігу в розрахунку на одного працівника, у т. ч. на працівника торговельної групи;

г) швидкість товарообігу;

ґ) правильні відповіді а, б, в, г.

9. Ціни, за якими продається товар, незалежно від форми розрахунків безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання, – це…

а) роздрібні ціни на товари;

б) продажні ціни;

в) ринкові ціни;

г) оптові ціни;

ґ) правильної відповіді немає.

10. Вільні розрахунки ціни залежать від джерел надходження товару, формуються на підставі та з урахуванням фактів:

а) ціна виробника продукції;

б) ціна оптового торгового підприємства;

в) ціна закупки;

г) митна вартість імпортованого товару з врахуванням митного збору;

ґ) правильні відповіді а, б, в, г.

11. Вільні розрахунки ціни залежать від джерел надходження товару, формуються на підставі та з врахуванням фактів:

а) сума ввізного мита;

б) суми непрямих податків;

в) витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування;

г) торгові надбавки, які включають ПДВ;

ґ) правильні відповіді а, б, в, г.

12. Частина вартості товару, яка призначена для покриття витрат підприємства, отримання прибутку та сплати податків, – це…

а) торгова надбавка;

б) прибуток;

в) чистий дохід;

г) величина витрат;

ґ) правильної відповіді немає.

13. Формування первісної вартості залежить від того, яким чином товари надійшли на торговельне підприємство. Для цього товари поділяють на категорії залежно від форм розрахунків при надходженні:

а) товари, вартість яких оплачена грошовими коштами;

б) товари, отримані в межах бартерних операцій;

в) товари, отримані підприємством безкоштовно;

г) товари, отримані від засновника як унесок до статутного капіталу підприємства;

ґ) правильні відповіді а, б, в, г.

14. До собівартості товарів, придбаних за плату, входять:

а) суми, сплачені постачальникам згідно з договорами постачання;

б) суми в'їзного мита;

в) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням, що не відшкодовується;

г) витрати на заготівлю, вантажо-розвантажувальні роботи, витрати на страхування ризиків доставки;

ґ) правильні відповіді а, б, в, г.

15. На субрахунку ... ведеться облік руху й наявності товарних запасів, що містяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.

а) 281 «Товари на складі»;

б) 282 «Товари в торгівлі»;

в) 283 «Товари на комісії»;

г) 284 «Тара під товарами»;

ґ) 285 «Торгова націнка».

16. На субрахунку ... ведеться облік руху та наявності товарів, що містяться на підприємствах роздрібної торгівлі (у магазинах, ятках, кіосках, буфетах підприємств громадського харчування тощо).

а) 281 «Товари на складі»;

б) 282 «Товари в торгівлі»;

в) 283 «Товари на комісії»;

г) 284 «Тара під товарами»;

ґ) 285 «Торгова націнка».

17. На субрахунку ... ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати їх вартості.

а) 281 «Товари на складі»;
б) 282 «Товари в торгівлі»;
в) 283 «Товари на комісії»;
г) 284 «Тара під товарами»;
ґ) 285 «Торгова націнка».

18. Підстава для оприбуткування товарів:

а) статут підприємства;
б) первинні документи;
в) установчий договір;
г) приймальні акти;
ґ) акти МВО.

19. Підставою для оприбуткування товарів є первинні документи:

а) накладні, товарно-транспортні накладні;
б) рахунки-фактури;
в) митні декларації, акти закупівлі;
г) правильні відповіді а, б
ґ) правильні відповіді а, б, в.

20. Матеріально відповідальні особи (МВО) звітують про наявність і рух товарів шляхом складання:

а) звіту касира;
б) звіту з податків;
в) товарних звітів;
г) матеріальних звітів;
ґ) звіту МВО.

21. Уставте пропущені слова «До підприємств роздрібної торгівлі, що торгують не облікованими товарами, застосовують фінансові санкції в розмірі …вартості не облікованих товарів за цінами продажу».

а) подвійної;
б) потрійної;

в) необхідної;
г) облікової;
ґ) податкової.

22. Уставте пропущені слова «Облік господарських операцій із наявності й руху товарів регулюється …
а) НПСБО № 19;
б) НПСБО № 5;
в) НПСБО № 10;
г) НПСБО № 9;
ґ) НПСБО № 8.

23. Відобразіть кореспонденцію рахунків «Придбано товар у постачальника за купівельною вартістю»
а) Д-т 282–К-т 285;
б) Д-т 282–К-т 631;
в) Д-т 281–К-т 371;
г) Д-т 285–К-т 282;
ґ) Д-т 282–К-т 641.

24. Відобразіть кореспонденцію рахунків «Нарахована торгова націнка на придбаний товар»
а) Д-т 282–К-т 285;
б) Д-т 282–К-т 631;
в) Д-т 282–К-т 286;
г) Д-т 282–К-т 283;
ґ) Д-т 283–К-т 685.

25. Відобразіть кореспонденцію рахунків «Надійшли товари на підприємство як внесок до статутного капіталу»
а) Д-т 282–К-т 631;
б) Д-т 282–К-т 685;
в) Д-т 282–К-т 46;
г) Д-т 285–К-т 40 ;
ґ) Д-т 285–К-т 46.

26. Відобразіть кореспонденцію рахунків «Оприбутковані безкоштовно одержані товари»
а) Д-т 282–Кт 701;

б) Д-т 285–Кт 631;
в) Д-т 282–Кт 716;
г) Д-т 282–К-т 791;
ґ) Д-т 282–К-т 718 (745).

27. Уставте пропущені слова: «При реалізації товарів підприємство керується…
а) НПСБО 9 «Запаси»;
б) НПСБО 15 «Доходи»;
в) НПСБО 16 «Доходи»;
г) НПСБО 20 «Доходи»;
ґ) НПСБО 19 «Доходи».

28. Уставте пропущені слова: «Величина витрат визначається на основі…
а) НПСБО 16 «Запаси»;
б) НПСБО 9 «Витрати»;
в) НПСБО 9 «Доходи»;
г) НПСБО 9 «Запаси»;
ґ) НПСБО 15 «Доходи».

29. Уставте пропущені слова: «Підприємства роздрібної торгівлі для визначення собівартості реалізованих товарів використовують метод…
а) «ціни продажу»;
б) «ціни розпродажу»;
в) «метод продажу»;
г) «ціни закупівлі»;
ґ) «вартості продажу».

30 Відобразіть кореспонденцію рахунків: «Реалізовано товари покупцям за роздрібними цінами (надійшли в касу кошти від реалізації)»
а) Д-т 301–К-т 631;
б) Д-т 203–К-т 702;
в) Д-т 301–К-т 702;
г) Д-т 282–К-т 702;
ґ) Д-т 301–К-т 719.

31. Відобразіть кореспонденцію рахунків «Списано чистий дохід від реалізації на фінансовий результат»

а) Д-т 702–К-т 791;
б) Д-т 791–К-т 702;
в) Д-т 282–К-т 702;
г) Д-т 285–К-т 631;
ґ) Д-т 791–К-т 718.

32. Відобразіть кореспонденцію рахунків: «Списано собівартість реалізованих товарів»

а) Д-т 282–К-т 791;
б) Д-т 282–К-т 902;
в) Д-т 902–К-т 282;
г) Д-т 285–К-т 902;
ґ) Д-т 282–К-т 92.

33. До складу первісної вартості товарів включають суми ТЗВ, пов'язані з придбанням товару, зокрема:

а) витрати на заготівлю товарів;
б) оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи;
в) транспортування товарів всіма видами транспорту (у т. ч. витрати на страхування ризиків доставки);
г) правильні відповіді а, б;
ґ) правильні відповіді а, б, в.

34. Порядок внесення ТЗВ до складу первісної вартості може бути організований одним із двох способів:

а) спосіб прямого розподілу;
б) розподіл ТЗВ за середнім відсотком *(%).*
в) спосіб непрямого розподілу;
г) правильні відповіді а, б;
ґ) правильні відповіді а, б, в.

35. Відобразіть кореспонденцію рахунків «Прийнято рахунок від АТП при перевезенні товарів»

а) Д-т 289–К-т 685, 631;
б) Д-т 282–К-т 631;
в) Д-т 285–К-т 631;
г) Д-т 282–К-т 641;

ґ) Д-т 289–К-т 661.

36. Відобразіть кореспонденцію рахунків «Прийнято авансовий звіт експедитора з відрядження, пов'язаним із придбанням товару»

а) Д-т 282–К-т 372;
б) Д-т 289–К-т 372;
в) Д-т 285–К-т 631;
г) Д-т 282–К-т 685;
ґ) Д-т 282–К-т 631;

37. Відобразіть кореспонденцію рахунків «Нарахована заробітна плата працівникам за розвантаження товарів при придбанні»

а) Д-т 282–К-т 661;
б) Д-т 289–К-т 631;
в) Д-т 282–К-т 657;
г) Д-т 289–К-т 661;
ґ) Д-т 282–К-т 631.

38. «Відобразіть кореспонденцію рахунків «Нараховано ЄСВ за розвантаження товарів при придбанні»

а) Д-т 289–К-т 65;
б) Д-т 282–К-т 661;
в) Д-т 282–К-т 65;
г) Д-т 285–К-т 631;
ґ) Д-т 282–К-т 631.

39. Відобразіть кореспонденцію рахунків «Придбано страховий поліс для страхування ризиків доставки товарів при придбанні»

а) Д-т 282–К-т 631;
б) Д-т 285–К-т 631;
в) Д-т 289–К-т 641;
г) Д-т 289–К-т 685;
ґ) Д-т 282–К-т 685.

40. Відобразіть кореспонденцію рахунків «Списано ТЗВ, що припадає на реалізований товар»

а) Д-т 282–К-т 902;
б) Д-т 289–К-т 902;
в) Д-т 902–К-т 289;
г) Д-т 285–К-т 902;

41. У результаті інвентаризації може бути виявлено:

а) неправильність заповнення первинних документів;

б) нестачу грошових сум у касі;

в) лишки товарів;

г) нестачу товарів;

ґ) усі відповіді правильні.

42. На якому рахунку відображається сума виявлених нестач до прийняття рішень за конкретними винними особами?

а) 719;

б) 072;

в) 442;

г) 791;

ґ) 716.

43. Як розраховують торгову націнку, що припадає на суму нестачі?

а) множенням середнього відсотка торгової націнки на облікову продажну вартість товару, якого не вистачає;

б) множенням роздрібної вартості товару, якого не вистачає на ТЗВ;

в) діленням середнього відсотка торгової націнки на облікову продажну вартість товару, якого не вистачає;

г) діленням роздрібної вартості товару, якого не вистачає, на купівельну вартість цього товару;

ґ) множенням роздрібної вартості товару, якого не вистачає, на купівельну вартість цього товару.

44. Собівартість товарів, яких не вистачає, визначається …:

а) множенням середнього відсотка торгової націнки на облікову продажну вартість товару, якого не вистачає;

б) діленням роздрібної вартості товару, якого не вистачає, і торгової націнки, що припадає на цей товар;

в) різницею між вартістю нестачі в продажних цінах і розрахунковою торговою націнкою, що припадає на нестачу;

г) різницею між купівельною й роздрібною вартістю на цей товар;

ґ) діленням роздрібної вартості й торгової націнки, що припадає на цей товар.

45. Нестача товарів може бути пов'язана з:

а) крадіжкою;
б) природним убутком;
в) неуважністю матеріально-відповідальної особи;
г) цілями підприємства;
ґ) усі відповіді правильні.

46. Хто несе першочергову відповідальність при виявленні нестачі?
а) керівник;
б) головний бухгалтер;
в) завідувач складу;
г) касир;
ґ) матеріально відповідальна особа.

47. Указати правильну формулу розрахунку розміру збитку:
а) Розм. зб.= [(ПВ +А) х Іінф–Ак.зб +ПДВ] х 2;
б) Розм. зб.= [(ПВ –А) х Іінф + Ак.зб +ПДВ] х 2;
в) Розм. зб.= [(ПВ +А) х Іінф–Ак.зб +ПДВ]:2;
г) Розм. зб.= [(КВ +ПВ) х Іінф–Ак.зб +ПДВ]:2;
ґ) Розм. зб.= [(ПВ +А):Іінф–Ак.зб +ПДВ] х 2.

48. Відобразити зміст господарської операції Д-т 947 І К-т 282:
а) списано собівартість товару, якого не вистачає у межах норм природного убутку;
б) списано ТЗВ, що припадає на нестачу товарів понад норми природного убутку;
в) відображено собівартість товару, якого не вистачає понад норм природного убутку, в складі витрат звітного періоду;
г) віднесено на винну особу розмір збитку, заподіяний нестачею, розрахованого згідно з порядком № 116.

49. Відобразити зміст господарської операції Д-т 375 К-т 716:
а) списано собівартість товару, якого не вистачає в межах норм природного убутку;
б) списано ТЗВ, що припадає на нестачу товарів понад норми природного убутку;
в) відображено собівартість товару, якого не вистачає понад норми природного убутку в складі витрат звітного періоду;
г) віднесено на винну особу розмір збитку, заподіяний нестачею розрахованого згідно з порядком № 116;

ґ) списано ТЗВ, що припадає на суму нестачі в межах норм природного убутку.

50. Відобразити зміст господарської операції Д-т 902 К-т 289:

а) списано собівартість товару, якого не вистачає в межах норм природного убутку;

б) списано ТЗВ, що припадає на нестачу товарів, понад норми природного убутку;

в) відображено собівартість товару, якого не вистачає, понад норми природного убутку в складі витрат звітного періоду;

г) віднесено на винну особу розмір збитку, що заподіяний нестачею, розрахованого згідно з порядком № 116;

ґ) списано ТЗВ, що припадає на суму нестачі, у межах норм природного убутку.

51. Відобразити зміст господарської операції Д-т 285 К-т 282:

а) списано собівартість товару, якого не вистачає, у межах норм природного убутку;

б) списано ТЗВ, що припадає на нестачу товарів, понад норми природного убутку;

в) відображено собівартість товару, якого не вистачає, понад норм природного убутку в складі витрат звітного періоду;

г) віднесено на винну особу розмір збитку заподіяний нестачею розрахованого згідно з порядком № 116;

ґ) списано ТЗВ, що припадає на суму нестачі, у межах норм природного убутку.

52. Відобразити зміст господарської операції Д-т 902 К-т 282:

а) списано собівартість товару, якого не вистачає, у межах норм природного убутку;

б) списано ТЗВ, що припадає на нестачу товарів понад норми природного убутку;

в) відображено собівартість товару, якого не вистачає, понад норми природного убутку в складі витрат звітного періоду;

г) віднесено на винну особу розмір збитку, заподіяного нестачею, розрахованого згідно з порядком № 116;

ґ) списано ТЗВ, що припадає на суму нестачі, у межах норм природного убутку.

53. Назвати правильну кореспонденцію: Повернуто товар постачальнику за купівельною вартістю:

а) Д-т 282 – К-т 631;
б) Д-т 282 – К-т 631;
в) Д-т 902 – К-т 282;
г) Д-т 902 – К-т 282;
ґ) Д-т 902 – К-т 289.

54. Назвати правильну кореспонденцію: Відновлено ТЗВ на суму, що належить до повернених товарів методом «червоного сторно»:

а) Д-т 282 – К-т 631;
б) Д-т 902 – К-т 282;
в) Д-т 902 – К-т 289;
г) Д-т 285 – К-т 285;
ґ) Д-т 641 – К-т 631.

55. Назвати правильну кореспонденцію: Віднесено на зменшення доходу від реалізації продажну вартість повернених товарів:

а) Д-т 282 – К-т 631;
б) Д-т 704 – К-т 36;
в) Д-т 902 – К-т 282;
г) Д-т 902 – К-т 282;
ґ) Д-т 902 – К-т 289.

56. Назвати правильну кореспонденцію: Відшкодовано суму ПДВ, що припадає на повернений товар:

а) Д-т 641 – К-т 631;
б) Д-т 631 – К-т 641;
в) Д-т 902 – К-т 289;
г) Д-т 285 – К-т 285;
ґ) Д-т 641 – К-т 631.

57. Назвати субрахунок, що призначений для обліку вартості повернених товарів покупцями:

а) 704;
б) 901;
в) 902;
г) 705;

ґ) 701.

58. Для чого підприємства роздрібної торгівлі застосовують у своїй діяльності систему знижок?

а) для популярності підприємства;

б) для залучення інвесторів;

в) для стимулювання збуту продукції;

г) для щоб банк надав кредит;

ґ) усі відповіді правильні.

59. При визначенні торгової націнки, яка належить до реалізованих товарів, середній відсоток торговельної націнки множиться на:

а) облікову продажну вартість товару;

б) фактичну вартість реалізації;

в) розмір знижки;

г) ТЗВ;

ґ) правильної відповіді немає.

60. Указати, що змінюється при наданні знижок товарам:

а) собівартість реалізації товару;

б) виробнича собівартість;

в) отриманий підприємством дохід;

г) витрати періоду;

ґ) усі відповіді правильні.

61. Дебетовий оборот субрахунку 947 характеризує:

а) понесені витрати;

б) усю собівартість товарів, яких не вистачає, понад норм природного убутку;

в) доходи звітного періоду;

г) торгову націнку товару, якого не вистачає;

ґ) усі відповіді правильні.

62. Сума нестачі списується на рахунок:

а) 791;

б) 902;

в) 375;

г) 716;

ґ) 072.

63. Назвати правильну кореспонденцію: Відшкодовано збиток винною особою:

а) Д-т 30,31,66 – К-т 375;
б) Д-т 716 – К-т 791;
в) Д-т 902 – К-т 282;
г) Д-т 285 – К-т 282;
ґ) Д-т 902 – К-т 289.

64. Назвати правильну кореспонденцію: Віднесено на витрати звітного періоду суму ПДВ, розраховану на товар, якого не вистачає:

а) Д-т 30,31,66 – К-т 375;
б) Д-т 716 – К-т 791;
в) Д-т 902 – К-т 282;
г) Д-т 947 – К-т 641;
ґ) Д-т 902 – К-т 289.

65. На якому рахунку ведеться синтетичний облік наявності й руху товарів у роздрібній торгівлі?

а) 281;
б) 282;
в) 285;
г) 283;
ґ) 84.

66. За якою вартістю ведеться облік товарів, якщо підприємство здійснює свої товарні операції великими партіями й не займається роздрібною торгівлею?

а) купівельною;
б) роздрібою;
в) первісною;
г) первісною + ТЗВ;
ґ) роздрібною + ТЗВ.

67. Назвати правильну кореспонденцію: «Відображено транспортні витрати на придбання товару:

а) Д-т 281 – К-т 685;
б) Д-т 282 – К-т 289;

в) Д-т 285 – К-т 282;
г) Д-т 289 – К-т 285;
ґ) Д-т 282 – К-т 631.

68. Назвати правильну кореспонденцію: Перераховано постачальникові з поточного рахунку попередню оплату за товари:
а) Д-т 289 – К-т 685;
б) Д-т 371 – К-т 311;
в) Д-т 285 – К-т 282;
г) Д-т 289 – К-т 285;
ґ) Д-т 282 – К-т 631.

69. Указати ланцюг із правильною послідовністю операцій: Одержання товарів за попередньою оплатою:
а) 371–311, 641–644, 631–371, 644–631, 282–631;
б) 377–311, 641–644, 281–377, 641–377, 282–377, 644–377;
в) 631–371, 644–631, 281–631, 641–644, 371–36;
г) 371–311, 641–644, 281–631, 644–631, 631–371;
ґ) 371–631, 641–644, 282–631, 644–631, 631–371.

70. Указати ланцюг із правильною послідовністю операцій: Облік операцій із придбання товарів через посередників:
а) 371–311, 641–644, 631–371, 644–631, 282–631;
б) 377–311, 641–644, 281–377, 641–377, 281–377, 644–377;
в) 631–371, 644–631, 282–631, 641–644, 371–36;
г) 371–311, 641–644, 282–631, 644–631, 631–371;
ґ) 371–631, 641–644, 282–631, 644–631, 631–371.

71. Що таке комісійна торгівля?
а) операції, згідно з якими одна сторона (комісіонер) зобов'язується здійснити за дорученням іншої сторони (комітента) за винагороду одну або декілька угод від свого імені, але за рахунок комітента;
б) операції, згідно з якими одна сторона (комісіонер) зобов'язується купити за дорученням іншої сторони (комітента) за винагороду одну або декілька угод від свого імені, але за рахунок комітента;
в) тип торгівлі товарами, а також виконання певних послуг, направлених на покупця, яким є кінцевий споживач, фізична чи юридична особа;

г) діяльність із придбання та відповідного перетворення товару для подальшої його реалізації підприємствам роздрібної торгівлі або іншим суб'єктам підприємницької діяльності;

ґ) правильної відповіді немає.

72. Які види господарських операцій здійснює комітент?

а) купівля товарів;

б) продаж товару третім особам – покупцям;

в) надання посередницької послуги;

г) постачання товарів покупцям;

ґ) надання консультаційних послуг.

73. У комісійній торгівлі обов'язковою умовою є:

а) складання накладних;

б) складання авансових звітів;

в) складання договорів комісії;

г) складання первинних документів;

ґ) попередня оплата товарів.

74. Договором комісії можуть бути передбачені різні періоди, за які буде складатися такий звіт:

а) за фактом продажу кожної окремої партії товару;

б) щомісяця;

в) після продажу всього товару, переданого за договором комісії;

г) інші періоди, передбачені договором комісії.

ґ) усі відповіді правильні.

75. Які варіанти отримання винагороди комісіонером сформульовані на підставі Цивільного кодексу України?

а) комітент сплачує належну комісіонерові суму винагороди окремо через перерахування на його банківський рахунок;

б) комісіонер отримує винагороду через певні відсотки від виручки;

в) комісіонер отримує належну йому винагороду самостійно з виручки за проданий товар;

г) комісіонер може отримати винагороду від комітента тільки через певний проміжок часу;

ґ) комісіонер отримує винагороду тільки в певний час і в певному місці.

12. Рахунок 286 ведеться :

а) тільки на підприємствах роздрібної торгівлі;
б) тільки на підприємствах громадського харчування;
в) в акціонерних товариствах;
г) на підприємствах різних видів економічної діяльності та різних форм власності;
ґ) усі відповіді правильні.

13. Коли саме ставиться на облік комітентом переданий комісіонерові товар:
а) до моменту отримання плати за цей товар;
б) після моменту отримання плати за цей товар;
в) надання комісіонером звіту;
г) до надання комісіонером звіту;
ґ) правильної відповіді немає.

14. Субрахунок 283 називається:
а) товари на складі;
б) товари в торгівлі;
в) товари на комісії;
г) тара під товарами;
ґ) торгова націнка.

15. На субрахунку 283 ведеться облік:
а) за видами товару;
б) за підприємствами-комісіонерами;
в) за видами тари;
г) за товарами на складі;
ґ) усі відповіді правильні.

16. Надходження грошових коштів від комісіонера засвідчує:
а) надходження товару до комітента;
б) продаж товару покупцям;
в) продаж товару комісіонерові;
г) надходження товару до комісіонера;
ґ) правильної відповіді немає.

17. Коли комітент відображає дохід, він повинен одночасно ще визначити:
а) адміністративні витрати;

б) збутові витрати;
в) прямі загальновиробничі витрати;
г) витрати в розмірі собівартості реалізованого товару;
ґ) пряму заробітну плату.

18. Вартість послуг комісіонера відображається на рахунку:
а) 91;
б) 282;
в) 92;
г) 289;
ґ) 93.

19. Доходи й витрати у розмірі собівартості реалізованого товару визначають згідно з:
а) НП(С)БО 9 та НП(С)БО 15;
б) НП(С)БО 9 та НП(С)БО 16;
в) НП(С)БО 8 та НП(С)БО 15;
г) НП(С)БО 8 та НП(С)БО 16;
ґ) НП(С)БО 9 та НП(С)БО 20.

20. Субрахунок 685 називається:
а) розрахунки з комісіонером за проданий товар;
б) розрахунки з комісіонером за надані послуги;
в) внутрішні розрахунки;
г) внутрішньогосподарські розрахунки;
ґ) розрахунки за нарахованими відсотками.

21. Субрахунок 685 призначений для:
а) обліку розрахунків із комісіонером за проданий товар;
б) розрахунків із комісіонером за надані послуги;
в) правильні 1 і 2 відповіді;
г) внутрішньогосподарські розрахунки;
ґ) розрахунки за нарахованими відсотками.

22. Назвати правильну кореспонденцію: Відвантажено товар за договором комісії:
а) Д-т 283 – К-т 281;
б) Д-т 702 – К-т 641;

в) Д-т 93 – К-т 685/2;
г) Д-т 685/2 – К-т 685/1;
ґ) Д-т 685/2 – К-т 311.

23. Назвати правильну кореспонденцію: Відображено вартість послуг комісіонера у складівитрат на збут:
а) Д-т 283 – К-т 282;
б) Д-т 702 – К-т 641;
в) Д-т 93 – К-т 685/2;
г) Д-т 685/2 – К-т 685/1;
ґ) Д-т 685/2 – К-т 311.

24. Назвати правильну кореспонденцію: Відображено зарахування заборгованості комісіонерові на суму комісійної винагороди:
а) Д-т 283 – К-т 282;
б) Д-т 702 – К-т 641;
в) Д-т 93 – К-т 685/2;
г) Д-т 685/2 – К-т 685/1;
ґ) Д-т 685/2 – К-т 311.

25. Назвати правильну кореспонденцію: Перераховано комісійну винагороду:
а) Д-т 283 – К-т 282;
б) Д-т 702 – К-т 641;
в) Д-т 93 – К-т 685/2;
г) Д-т 685/2 – К-т 685/1;
ґ) Д-т 685/2 – К-т 311.

26. На якому рахунку обліковується вартість прийнятого комісіонером товару, яка визначається за цінами, передбаченими договором комісії:
а) 281;
б) 072;
в) 283;
г) 024;
ґ) 91.

27. Субрахунок 024 називається:
а) контрактні зобов’язання;

б) товари, прийняті на комісію;
в) товари, прийняті відкомісії;
г) непередбачені активи;
ґ) товари, прийняті на склад.

28. Де відображається дохід, сформований у сумі вартості проданого покупцям товару?
а) за кредитом 702;
б) за дебетом 702;
в) за дебетом 902;
г) за кредитом 701;
ґ) за дебетом 701.

29. Назвати правильну кореспонденцію: Прийнятий товар, відвантажений комітентом:
а) Д-т 283 – К-т 282;
б) Д-т 702 – К-т 641;
в) Д-т 024 – К-т – ;
г) Д-т 685/2 – К-т 685/1;
ґ) Д-т 685/2 – К-т 311.

30. Назвати правильну кореспонденцію: Відображено розрахунки в частині податкових зобов'язань із ПДВ:
а) Д-т 283– К-т 282;
б) Д-т 702 – К-т 641;
в) Д-т 024 – Кт–;
г) Д-т 702 – К-т 643;
ґ) Д-т 685/2 – К-т 311.

Відповіді на тести до п. 1.4

Номер тестового завдання	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Правильна відповідь	б	а	а	а	б	б	г	а	а	т
Номер тестового завдання	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**
Правильна відповідь	в	г	а	а	а	б	в	г	**г**	а
Номер тестового завдання	**21**	**22**	**23**	**24**	**25**	**26**	**27**	**28**	**29**	**30**
Правильна відповідь	в	а	б	в	г	в	г	в	г	г

Тема 2

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГРОМАДСЬКОГО ХАРЧУВАННЯ

2.1. **Організаційно-правові аспекти діяльності підприємств громадського харчування**

2.2. **Бухгалтерський облік сировини й товарів на підприємствах громадського харчування**

2.3. **Документування та облік процесу виробництва**

2.4. **Облік продажу готової продукції й товарів**

Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання

Тести до теми 2

2.1. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ГРОМАДСЬКОГО ХАРЧУВАННЯ

Громадське харчування (ГХ) – це сфера виробничо-торговельної діяльності, у якій виробляють і продають продукцію власного виробництва та покупні товари, призначені для споживання на місці, з організацією дозвілля або без нього.

Заклад ГХ – організаційно-структурна статистична одиниця у сфері ГХ, яка виробляє, доводить до готового стану та продає кулінарну продукцію, булочні вироби (борошняні, кондитерські) та покупні товари. Сукупність таких закладів є самостійним статутним суб'єктом господарювання, проводить свою діяльність для отримання прибутку й утворює підприємство ГХ.

У сфері ГХ, як і в торгівлі, головним показником є товарообіг, величину якого визначають як обсяг реалізації за певний період, визначений у продажних цінах.

Загальний обсяг товарообігу підприємств ГХ складається з:

– обороту від реалізації продукції власного виробництва підприємства;

– обороту щодо роздрібного продажу купівельних товарів.

До продукції власного виробництва ГХ належать готові вироби й напівфабрикати, виготовлені на кухні або в підсобних виробничих цехах підприємства, незалежно від способу реалізації продукції на підприємстві: безпосередньо населенню, іншим підприємствам ГХ або роздрібним торговельним підприємствам для подальшого продажу населенню.

Реалізація продукції власного виробництва поділяється за своїм призначенням на дві групи:

– роздрібний продаж безпосередньо населенню;

– оптовий продаж іншим підприємствам ГХ і роздрібної торгівлі.

До роздрібного товарообігу ГХ входить також вартість гарячого харчування працівникам підприємства з подальшим її утриманням із зарплати. При цьому вартість харчування, що відпускається за абонентами або талонами, ураховується з моменту фактичного відпуску харчування за повною продажною вартістю, ураховуючи доплати за рахунок організацій, установ і підприємств на здешевлення харчування.

Торговельно-виробничу діяльність підприємств ГХ регламентують такі нормативні документи:

– Закон України «Про захист прав споживачів»;

– Закон України «Про споживчу кооперацію»;

– Закон України «Про якість і безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини»;

– Правила роботи підприємств ГХ;

– Санітарні правила для підприємств ГХ.

Працівники господарюючих суб'єктів, безпосередньо пов'язані з виробництвом і реалізацією кулінарної продукції, повинні мати спеціальну професійну підготовку та пройти медичне обстеження у встановленому порядку. Підприємства ГХ повинні бути обладнані устаткуванням і предметами матеріально-технічного оснащення відповідно до чинних норм. Технологічне й холодильне устаткування розміщують з урахуванням послідовності технологічного процесу так, щоб виключити зустрічні й перехресні потоки сировини, напівфабрикатів, готової продукції, а також забезпечити вільний доступ до нього й дотримання правил техніки безпеки на робочих місцях.

Харчові продукти, які надходять на склади підприємств ГХ, повинні відповідати вимогам чинної нормативно-технічної документації. Контроль за якістю продовольчих товарів, що надходять на підприємства ГХ, здійснюють завідувач виробництва або його заступник, кухар-бригадир, у буфетах – буфетник. Кількість одночасно використаного столового посуду і приладів повинна відповідати нормам оснащення підприємств, але не менше триразової кількості від числа місць.

Одна з вимог щодо провадження й організації діяльності у сфері ГХ – ліцензування. Громадське харчування не є тим видом діяльності, що підлягає суцільному ліцензуванню. Водночас підприємства ГХ, які здійснюють торгівлю алкогольними напоями й тютюновими виробами, зобов'язані придбати ліцензію, адже торгівля цими товарами підлягає ліцензуванню.

Під час своєї діяльності підприємства ГХ закуповують і переробляють продукти харчування, до якості яких висувають певні вимоги. Будь-який продукт харчування повинен мати документальне підтвердження про якість та безпеку. Відповідні документи, що підтверджують якість стосовно продовольчої сировини і супутніх матеріалів:

– сертифікат відповідності (якості);

– висновок санітарно-епідемічної експертизи;

– дозвіл ветеринарної служби для харчових продуктів і продовольчої сировини тваринного походження;

– карантинний дозвіл для продукції тваринного походження.

Державну систему сертифікації створює Державний комітет України зі стандартизації метрології й сертифікації. Об'єктом сертифікації є не сама виробничо-торгівельна діяльність, а продукція, призначена для переробки та реалізації.

Порядок ціноутворення на підприємствах ГХ

Основні вимоги до порядку визначення роздрібних цін на підприємствах ГХ регулюються *Інструкцією про порядок визначення роздрібних цін на товари народного споживання на підприємствах роздрібної торгівлі й громадського харчування*. Працівників, відповідальних за формування і встановлення цін, призначає керівник підприємства. Роздрібні ціни зазначаються в реєстрі роздрібних цін. У ньому вказується:

– назва товару, артикул марка, тип;

– оптова відпускна ціна з посиланням на підтверджувальний документ;

– розмір торговельної націнки;

– установлена роздрібна ціна.

На підприємства ГХ основними документами, які обґрунтовують сформовані та встановлені ціни, є *калькуляційні картки*.

Інформування покупці про роздрібні ціни на підприємствах ГХ за допомогою:

– ярликів цін (цінників);

– прейскурантів цін на алкогольні напої;

– меню;

– прейскурантів цін на куповані товари.

*Ярлик цін*має за мету надання покупцям основної інформації про окремий товар, *прейскурант цін на покупні товари* – про ряд товарів, що є в продажу, *меню* – про перелік страв, кулінарних булочних борошняних кондитерських виробів, що пропонується впродовж дня.

У разі реалізації товарів імпортного виробництва в пакувальній тарі з написами іноземною мовою підприємство зобов'язане забезпечити інформацію державною мовою про найменування, основні

споживчі властивості товару, термін його придатності та умови зберігання, можливі застереження щодо вмісту шкідливих компонентів й обмежень у споживанні.

Підприємства ГХ виготовляють свою продукцію відповідно до *Збірників* рецептур страв і кулінарних виробів та на їх основі розробляють асортиментний перелік страв.

Для розширення ринку реалізації виготовлених страв, для залучення ширшого кола споживачів, відвідувачів, клієнтів, заклад громадського харчування розробляє фірмові страви. Вони є свого роду візитівкою закладу, його «ноу-хау».

До *фірмових страв* належать страви (кулінарні, борошняні, кондитерські вироби), що виготовляються в конкретному приміщенні підприємства ГХ за оригінальною авторською рецептурою з присвоєнням їй фірмової назви, на яку поширюється право захисту інтелектуальної власності.

На фірмовий кулінарний виріб складається технологічна карта, де зазначають: опис технологічного процесу приготування, перелік продуктів, продовольчої сировини, супутніх матеріалів, що використовуються в процесі приготування, із зазначенням даних про норми їх умісту в кінцевому харчовому продукті, термін придатності до споживання, умови збереження і спосіб реалізації споживачеві. Рецептура є власністю підприємства-виробника. Складаючи технологічну документацію на фірмові страви, керуються нормами відходів і втрат при холодній та тепловій обробці сировини й продуктів визначеними Збірниками рецептур та *Актами контрольного виготовлення фірмової їжі та виробів.* Відповідальність за правильне складання і оформлення технологічної документації несе керівник підприємства ГХ.

Формування облікової ціни на сировину і продукти проводиться відповідно до облікової політики, установленої на підприємстві. Облік продуктів сировини і товарів на підприємстві ГХ може вестися за:

– купівельними цінами (за фактичною собівартістю придбання) без ПДВ;

– за продажними цінами (з надбавкою підприємства ГХ).

Якщо на підприємстві ГХ і в його структурних підрозділах установлений єдиний відсоток націнки, то доцільно вести облік товарів і сировини за продажними цінами.

При обліку товарів і сировини за продажними цінами, товарно-матеріальні цінності, які надійшли, відображаються за ціною їх реалізації покупцям. Тому облікова ціна формується з урахуванням торго-

вої надбавки, яка встановлюється для покриття витрат підприємства ГХ і забезпечення прибутку.

Можна скористатися однією із двох методик щодо встановлення облікової продажної ціни товару й визначення націнки.

Перша з них полягає у визначенні продажної ціни прямим способом. У цьому разі щорічно розпорядженням керівника встановлюється розмір націнки на товари, продукти, сировину. Такий підхід при формуванні продажної вартості доцільно застосовувати, якщо підприємство ГХ закуповує сировину за стабільними цінами, які не змінюються. Проте досить часто сировина надходить із різних джерел, а отже на один і той же товар, придбаний в один і той же час, купівельні ціни можуть бути різними. Щоб ціна реалізації готової продукції, складником якої є придбаний товар, була стабільною, зміна джерела надходження товару й коливання купівельних цін не повинні позначатися на його обліковій ціні.

Тому друга методика у визначенні ціни полягає в тому, що підприємство встановлює фіксовану ціну реалізації на сировину й товари, яка використовується для виготовлення страв, а сума торгової націнки та ПДВ визначають зворотним рахунком.

Доволі часто товари і продукти (сировина), закуплені в населення чи на ринках, надходять на підприємство за купівельними цінами. Для обчислення облікової ціни насамперед потрібно визначити купівельну ціну за вагову одиницю (кг, літр тощо) придбаної сировини. Сировину, придбану на ринку, зважують, після цього купівельну ціну за 1 кг сировини визначаються діленням суми, сплаченої продавцеві в оплату вартості куплених продуктів, на кількість продуктів, визначених при зважуванні. За такою ціною й оприбутковується придбана сировина. У разі обліку сировини за продажними цінами облікова вартість 1 кг придбаної сировини буде складатися з купівельної ціни за 1 кг і торгової надбавки.

Сформовані облікові ціни на підприємствах ГХ фіксують в спеціальному обліковому реєстрі – реєстр цін. Крім продукції власного виробництва, підприємства ГХ можуть реалізовувати куповані товари (цитрусові плоди, фрукти, цукерки тощо) на вагу або поштучно. У межах одного підприємства забороняється одночасно продавати один і той самий товар і на вагу, і поштучно. Калькулювання продажної ціни покупних товарів залежить від того, яким чином реалізуються покупцям такі товари.

Калькулювання цін на готову продукцію

На відміну від промислових підприємств, де розраховується собівартість продукції або виконаних робіт, на підприємствах ГХ, на яких об'єднані процеси виробництва й реалізації власної продукції, напівфабрикатів, товарів, здійснити розрахунок собівартості продукції власного виробництва дуже складно. На кожен виріб власного виробництва (у т. ч. й на гастрономію) розраховується ціна реалізації. Ціни реалізації страв, виготовлених підприємством ГХ, визначаються на основі калькулювання ціни. Обґрунтуванням розрахованої ціни слугують меню, норми закладки сировини, установлені чинними Збірниками рецептур. Збірники рецептур містять такі дані про продукцію:

– найменування компонентів (набір сировини);

– норми вкладення продуктів вагою брутто (вага непереробленої сировини, яку потрібно взяти для приготування даної страви);

– норми вкладення продуктів вагою нетто (вага сировини (її вихід) після переробки);

– норми виходу готової страви (у грамах, літрах).

Визначення ціни страв (готової продукції) здійснюється за нормами закладки брутто. У ГХ одержані напівфабрикати з м'яса птиці, риби, борошна тощо включають до калькуляції страв і виробів за нормами нетто за відповідними цінами з установленими на них надбавками.

Норми маси в рецептурах ґрунтуються на постійних нормах виходу виробів (50, 75, 100, 150 г та ін.), залежно від цих норм установлюють масу нетто й масу брутто продуктів. Норми закладки, прописані в рецептурах, установлюються тільки для основних сортів (кондицій) продуктів. Якщо для приготування страв використовують сировину інших кондицій, норму закладки продуктів коригують за таблицями, наведеними в Збірнику рецептур. Деякі продукти в процесі приготування страв не піддаються механічній обробці, тому їх вага брутто й нетто збігаються. Масу готового продукту (виходу) зазначають з урахуванням втрат і відходів у процесі приготування страв (+– 3 %). У рецептурі деяких страв не указано норми витрат спецій, солі, зелені. Їх уключають відповідно до вказівок, що є у вступній частині Збірника рецептур. У Збірнику рецептур також містяться таблиці тривалості теплової обробки деяких продуктів та їх взаємозамінності. Така інформація потрібна для формування рецептури на фірмові страви.

Ціну страви обчислюють відповідно до вартості набору сировини на 100 порцій або 10 кг продукції (соуси гарніри тощо) з подальшим поділом кінцевої вартості набору на 100 (10) і відповідним заокругленням вартості. Обчислення цін основних і додаткових гарнірів і соусів проводять окремо.

Формування ціни продажу на лікеро-горілчані вироби, якщо ліцензована їх реалізація, здійснюється на порцію 100 мл, за цінами з надбавкою об'єктів ГХ, без вартості посуду. Продаж молочнокислої продукції, соків, напоїв на розлив склянками проводять із розрахунку ціни за 1 л.

Ціна реалізації страви, установлена на основі калькулювання, відображається в калькуляційній картці.

Калькуляційна картка складається на кожну страву (виріб), що виготовляється підприємством, у т. ч. на гастрономію. У калькуляційній картці обов'язково вказують:

– назву підприємства;
– порядковий номер картки;
– найменування страви;
– номер рецептури за Збірником;
– рік видання Збірника;
– найменування продуктів і норму їх закладки;
– загальну вартість сировинного набору ;
– ціну реалізації однієї порції (з урахуванням округлень);
– вихід страви (його визначають за рецептурою);
– дату складання калькуляції.

Ціну реалізації окремої страви визначають у картці в такій послідовності:

– указують перелік сировини і продуктів відповідно до Збірника рецептур, потрібних для приготування даної страви:

– підраховують кількість сировини і продуктів за нормами брутто (а в разі надходження напівфабрикатів із м'яса, птиці, риби норму продуктів зазначають за вагою нетто) на 100 порцій (10 кг) у кілограмах;

– визначають облікову продажну ціну за 1 кг кожного компонента, кількість кожного виду сировини множать на відповідну ціну, підсумовують результат й отримують вартість сировинного набору на

100 порцій (10кг). Ціну реалізації однієї порції чи 1 кг страви розраховують діленням загальної вартості сировинного набору на 100 (10).

Рахована в такому порядку ціна реалізації страви зберігається до зміни компонентів у сировинному наборі чи ціни на той чи тої вид сировини та продуктів. При виникненні таких змін визначають нову ціну реалізації, яку заносять у наступну вільну графу калькуляційної картки.

Визначена ціна в калькуляційній картці підтверджується підписами працівника, відповідального за складання калькуляції, та завідувача виробництва.

При калькулюванні ціни реалізації готової продукції підприємством ГХ має значення, у яких облікових цінах (купівельних чи продажних) обліковують сировину.

У разі обліку продуктів і сировини за купівельними цінами калькуляція складається в такій послідовності.

У калькуляційну картку заносять купівельні ціни відповідних продуктів. Визначають вартість сировинного набору без надбавки, розраховують суму надбавки, вартість сировинного набору з надбавкою й ціна реалізації. Такий спосіб дає можливість установлювати націнки диференційовано за видами страв, що дає зогу швидко реагувати на зміну попиту при реалізації однієї і тієї ж страви в денний і вечірній час.

Такий вид ціноутворення приймається, якщо купівельні ціни на сировину відносно стабільні. Оскільки купівельні на товар часто змінюються, тому визначення нової ціни реалізації та внесення змін у калькуляційну картку – процес досить трудомісткий. Тому підприємства ГХ здебільшого схиляються до ведення обліку продукції, товарів за продажними цінами.

2.2. Бухгалтерський облік сировини й товарів на підприємствах громадського харчування

Діяльність підприємств ГХ включає такі господарські процеси:

– формування сировинної бази для виробництва готової продукції;

– виробництва готової продукції;
– реалізація продукції споживачам.

Сировиною для підприємств виступають продукти, які далі піддаються тепловій та холодній кулінарній обробці для отримання з них готової продукції. Підприємства самостійно розв'язують питання забезпечення сировиною і продуктами, алкогольними та тютюновими виробами, предметами матеріально-технічного призначення відповідно до вимог санітарно-гігієнічних норм і правил. Продукти й товари надходять від постачальників (підприємств харчової промисловості), оптово-роздрібних підприємств, а також у порядку закупівлі на ринках та в населення. Операції з надходження та прийому продуктів оформляються відповідними документами: договір постачання та первинні (та супровідні до них) документи, що фіксують факт надходження.

Первинні документи з надходження: рахунки-фактури, накладні, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, митні декларації. Супровідними документами є також пакувальні ярлики, специфікації, а за окремими товарами – сертифікати якості, довідки лабораторних аналізів, що характеризують якість товару. Залежно від умов постачання отримання продуктів може здійснюватися на складі постачальника, на станції призначення й на складі покупця. На основі доручення матеріально відповідальна особа (МВО) здійснює отримання сировини й товарів. При цьому МВО підприємства зобов'язана здійснити їх кількісний та якісний прийом, результати якого оформляються актом прийому, складеним відповідно до чинного законодавства. Приймання сировини, товарів за кількістю здійснюється за транспортними й супровідними документами відправника. Відсутність таких документів чи окремих із них не припиняє прийому сировини й товарів. Складається акт про фактичну наявність продуктів з указівкою на відсутність документів, одночасно направляється лист-рекламація з вимогою надіслати відповідні документи.

Продукти й товар, що надійшли в комору без тари, приймають за кількістю товарних одиниць і ваги нетто. Якщо в момент прийому вагу нетто визначити неможливо, її знаходять за вирахуванням із ваги брутто умовної тари за трафаретом або документом постачальника. Визначення ваги нетто через вирахування тари з ваги брутто за даними, указаними в супровідних документах, без перевірки фактичної ваги брутто й ваги тари не допускається.

Продукти й товари в тарі або у фабричній упаковці приймають за кількістю місць і вагою брутто з перевіркою стану упаковки. Продукти й товари, що швидко втрачають свої властивості, приймають за кількістю товарних одиниць і вагою нетто впродовж 24 год, інші товари – впродовж 10 днів із моменту отримання. Прийом товарів може здійснюватися:

– від транспортних організацій;

– на складі постачальника при самовивезенні;

– на складі покупця при доставці продукції постачальником.

МВО при прийомі повинні звіряти відповідність фактичної наявності товару даним, указаними в товаросупровідних документах. Якщо нестача виникла через природні причини (усушка утруска витікання бій) і не перевищує встановлених норм природного убутку, то акти прийому складаються, але претензії стосовно них не виставляються. Якщо при прийомі встановлюється недостача товару понад норм природного убутку, то складається акт із виставленням претензій.

Закупівля продуктів або сільськогосподарської сировини може здійснюватися в населення. Розрахунки з фізичними особами проводяться через касу або підзвітну особу. Придбання продуктів через підзвітну особу здійснюється через дотримання таких умов:

– звіти, пов'язані із закупівлею сільгосппродукції, подаються впродовж 10 днів із часу видачі готівки підзвіт або використання власних коштів працівника;

– якщо для закупівлі такої продукції працівник направлений у відрядження, то звіт про використані суми або власну готівку, витрачені на потреби підприємства, подається після повернення в триденний термін;

– закупка сільськогосподарської продукції оформляється актом закупівлі довільної форми.

На великих підприємствах запаси продуктів зберігаються на складах або в коморах. Якщо обсяг виробництва незначний, допускається зберігання безпосередньо на виробництві. Облік товарів на складі ведуть МВО за кількістю, ціною й сортами товару.

Підставою для оприбуткування товару й продуктів є рахунок-фактура, накладна, товарно-транспортна накладна. При оприбуткуванні МВО виписує прибутковий ордер або акт про приймання (при

оприбуткуванні товарів без супроводжувальних документів). Реєстрами складського обліку є товарні книги або картки кількісно-сумового обліку. Контроль за рухом та зберіганням товарів і тари здійснюють на підставі товарних звітів, які складають МВО.

Придбані товари, сировина, продукти оприбутковуються за первісною вартістю, порядок формування якої регулюється НПСБО 9. ТЗВ, пов'язані з придбанням продуктів, розподіляються прямим способом між одиницями придбаного товару з відображенням в обліку на тому ж рахунку що й товари або розподіляються за середнім відсотком із віднесенням ТЗВ на окремий аналітичний рахунок до рахунку «Запаси». Застосування цього методу не передбачає розподілу ТЗВ безпосередньо при одержанні товару й сировини.

Для обліку руху товарів і їх залишків на підприємстві використовують рахунок 28 «Товари» з відповідними субрахунками (281, 282, 283, 284, 285,289). У бухгалтерському обліку операції з надходження продуктів харчування відображають такими записами (табл. 2.2.1).

Таблиця 2.2.1

Типові кореспонденції обліку надходження сировини, товарів й інших продуктів харчування

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Отримано від постачальника товари	281	631
Відображено суму ПДВ	641	631
Перераховано з поточного рахунку кошти постачальникові за продукти	631	311
Перераховано аванс постачальникові	371	311
Відображено суму податкового кредиту за перерахованим авансом	641	644
Оприбутковано товари від постачальника	281	631
Відображено суму ПДВ з авансу	644	631
Зараховано передоплату постачальникові за продукти (у разі передоплати)	631	371
Нарахована торгова націнка	281	285
Придбано товари через підзвітну особу	281	372
Виявлено нестачу товару й виставлено претензію постачальникові, яку він визнав	374	631

Закінчення таблиці 2.2.1

1	2	3
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ на суму нестачі (методом червоного сторно)	[641]	[644]
Погашено постачальником претензію додатково відпущеним товаром	281	374
Погашено постачальником претензії на суму ПДВ	641	374

У місцях зберігання комірник веде облік у натуральному виразі – за найменуваннями кількістю, обліковими цінами в *товарній книзі* комірника або на картках натурально-вартісного обліку (машинограмах). Записи здійснюються на основі прибуткових і видаткових документів. На останню дату кожного місяця проводиться інвентаризація для порівняння даних по залишках продуктів і товарів. За відсутності автоматизованої обробки інформації для скорочення обсягу облікових робіт доцільно використовувати оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод обліку запасів. Суть його полягає в тому, що матеріально-відповідальні особи ведуть кількісно-сумовий облік. До обов'язків бухгалтера входить щоденна або з іншою періодичністю перевірка правильності записів у регістрах аналітичного обліку, що підтверджується його підписом. На перше число кожного місяця складається сальдова відомість. При вибутті запасів із комори в структурний підрозділ або при іншому вибутті їх оцінку варто здійснювати за одним із методів передбачених НПСБО.

2.3. Документування та облік процесу виробництва

Процес виробництва готової продукції в громадському харчуванні являє собою приготування страв і кулінарних виробів. Виробництво (кухня) – відокремлений структурний підрозділ на підприємствах ГХ. Підприємство розробляє різноманітний перелік страв, виробів, напоїв. Страви й вироби виготовляють за рецептурами, наведеними в Збірниках. Обсяг страв готують із таким розрахунком, щоб забезпечити їх реалізацію в терміни, визначені санітарними нормами. Залишені з попереднього дня страви й напої використовувати заборонено. На підприємствах щоденно планується випуск про-

дукції у визначеному асортименті й кількості. Щоденно, напередодні дня приготування їжі, завідувач виробництва складає *план-меню.* План-менюявляє собою план роботи кухні на день. У ньому вказується назва й номер страв за збірником рецептур, характеристика виробів, а також кількість страв, які плануються до випуску на наступний день. При розробленні плану-меню враховують фактичну наявність сировини, попит покупців і виробничі можливості підприємства ГХ. Відпуск продуктів у виробництво здійснюється в межах добової потреби, яка відповідає плану-меню, з урахуванням наявних залишків на виробництві. Продукти, що надходять на виробництво в кухню, передаються з підзвіту завідувача складу в підзвіт завідувачеві виробництвом.

Вартість використаної сировини визначають за нормами вкладеної сировини, наведених у Збірниках рецептур, кількості проданих і відпущених страв та виробів. Для узагальнення інформації про витрати на випуск власної продукції призначений рахунок 23 «Виробництво».

До витрат на виробництво (у дебет рахунку 23) включають тільки вартість сировини. Усі інші витрати, пов'язані з виробництвом і обслуговуванням процесу виробництва, списуються на витрати періоду та обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Оскільки об'єктом калькулювання готової продукції є окремий виріб чи страва і при формуванні ціни реалізації на них складається калькуляційна картка (тобто лише вартість сировинного набіру), то виробнича собівартість складається лише з прямих матеріальних витрат. Аналітичний облік ведеться за кожною матеріально-відповідальною особою. При цьому на виробництвах ведеться сумарний облік в грошовому вираженні, а в самостійних цехах із виробництва кондитерських виробів, напівфабрикатів, кулінарних виробів – у натурально-вартісному вимірнику за назвою продуктів, кількістю, обліковій ціні й сумі. В обліку ці операції відображаються на рахунках так (табл. 2.3.1).

Сировина та продукти надходять на виробництво на основі таких документів: *акта-вимоги на заміну сировини (при додатковому відпуску), вимоги в комору, накладної на відпуск товару з комори та видатково-прибуткової накладної.*

Операції, пов'язані з внутрішнім переміщенням, відображаються в таких документах: *плані-меню, наряді-замовленні, калькуляційній картці, контрольному розрахунку витрат спецій та солі, технологічна*

Таблиця 2.3.1

Типові кореспонденції з виробництва продукції на підприємствах ГХ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Надійшли на виробництво продукти з комори (за купівельними цінами)	23	281
Нарахована торгова націнка на передані продукти у виробництво	23	285
Надійшли у виробництво зі складу продукти за роздрібними цінами	23	282

картка на фірмову страву, акті про зняття залишків продуктів і напівфабрикатів, звіті про рух продуктів у виробництві.

Отже, при калькулюванні ціни реалізації велике значення відіграє, за якими обліковими цінами обліковують сировину. Якщо облік продуктів ведуть за купівельними цінами, то в калькуляційну картку заносять купівельні ціни відповідних продуктів, визначають вартість сировинного набору, окремо розраховують націнку, ПДВ та ціну до відпуску. Оскільки такий спосіб дає можливість встановлювати націнки диференційовано за видами страв, це дає змогу швидко реагувати на зміну попиту при реалізації однієї і тієї ж страви в денний і вечірній час. Тоді калькуляційна картка складається так: спочатку розраховують більшу роздрібну ціну (наприклад, за якою продукція буде реалізовуватися у вечірній час), а меншу роздрібну ціну (наприклад, за якою буде продаватися продукція в денний час) відображають у картці як вечірню ціну, зменшену на суму знижки, наданої покупцям. Сума знижки дорівнює різниці між вечірньою і денною ціною реалізації страви.

2.4. Облік продажу готової продукції й товарів

Продукція виробництва підприємства громадського харчування може бути реалізована безпосередньо на даному підприємстві, іншим підприємствам ГХ або роздрібним торговельним підприємствам для

продажу населенню. Для обліку реалізації передбачені субрахунки 702 «Дохід від реалізації товарів», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 791 «Результат операційної діяльності». Типові кореспонденції обліку реалізації продукції наведено в табл. 2.4.1.

Таблиця 2.4.1

Типові кореспонденції обліку реалізації продукції підприємства громадського харчування

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Надійшли кошти від реалізації продукції (товарів)	301	702
Нараховано суму ПДВ як податкового зобов'язання	702	641
Відображено собівартість реалізованих підприємством ГХ товарів	902	282
Списано суму торгової націнки (методом сторно)	[902]	[285]
Визначено собівартість реалізації продукції власного виробництва	902	23
Списано суму торгової націнки при реалізації продукції власного виробництва	285	23

Відпуск продукції з виробництва в місця реалізації здійснюють на основі первинних документів: денних забірних листів, накладних, накладних на сторону. На підприємствах ГХ, де форма розрахунків зі споживачами дає можливість отримати дані про реалізацію й відпуск виробів кухні за найменуваннями, кількістю та вартістю, щоденно складається *акт про реалізацію і відпуск готових виробів кухні за готівковий розрахунок***.** Цей документ складають у кількісно-вартісному вираженні й подають у бухгалтерію, що дає змогу правильно визначити кількість виробів. Акт формує завідувач виробництва на основі касових чеків, накладних, забірних листів, інших документів на відпуск продукції кухні. Суму вартості продукції, реалізованої за готівку, за актом, потрібно звірити з виручкою каси й підтвердити підписом касира. Дані про реалізовану продукцію в безготівковому порядку звіряють із доданими до акта документами. Якщо в денний час продукція кухні реалізують за цінами нижче, ніж у вечірній час, реалізація виробів кухні оформляють окремими актами. Підприємства ГХ можуть здійснювати відпуск харчування своїм працівникам. Такий відпуск здійснюють за пільговою вартістю (без націнки або з

певними знижками) й фіксують у відомості на видачу харчів під розпис кожного робітника.

Продукція підприємств ГХ може бути реалізована в безготівковому порядку за талонами чи абонементами. У такому разі між підприємствами укладається договір із надання послуг на обслуговування. За угодою сторін у договорі вказують номінальну вартість талона на кожний вид харчування (сніданок, обід, вечерю). Відпуск за талонами проводять згідно зі спеціальним комплексним меню. Наприкінці робочого дня дані про кількість, ціну, вартість відображають у *меню-накладній на відпуск харчування за безготівковим розрахунком.* Талони погашають, групують за підрозділами й здають в бухгалтерію підприємства ГХ. Наприкінці місяця бухгалтер у присутності представника підприємства перераховує талони й знищує, про що складається акт у двох примірниках. Щоденно або в терміни, установлені підприємством, завідувач виробництва складає *звіт про рух продуктів і тари на кухні у двох примірниках.* Перший із них з доданими прибутково-видатковими документами здається до бухгалтерії, інший залишається у завідувача виробництва. До звіту додається план-меню й один екземпляр меню.

Перелік нормативних документів, які регулюють діяльність підприємств громадського харчування

1. Закон України «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення» від 24.02.94 р. № 4004-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4004-12.

2. Закон України «Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності» від 06.09.2005 р. № 2806-IV[Електронний ресурс] . – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2806-15.

3. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III[Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1775-14.

4. Закон України «Про державне регулювання виробництва і обороту спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19.12.95 р. № 481/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80.

5. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», затверджений Постановою Верховної Ради України від 01.06.2000 р. № 1776 зі змінами та доповненнями[Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80.

6. Порядок проведення обов'язкових профілактичних медичних оглядів та видачі особистих медичних книжок, затверджений Постановою КМУ від 23.05.2001 р. № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/559-2001-%D0%BF.

7. Порядок проведення торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування населення, затверджений Постановою КМУ від 15.06.2006 р. № 833 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF.

8. Правила роздрібної торгівлі продовольчими товарами, затверджені Наказом Міністерства економіки від 11.07.2003 р. № 185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу http : //zakon5.rada.gov.ua/laws/ show/z0628-03.

9. Правила роздрібної торгівлі алкогольними напоями, затверджені Постановою КМУ від 30.07.96 р. № 854 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/854-96-%D0%BF.

10. Про забезпечення реалізації статті 10 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових» [...] Кабінет Міністрів України; Постанова, Перелік від 23.08.2000 № 1336[Електронний ресурс]. – Режим доступу : http: //zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1336-2000-%d0%bf .

11. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.02 р. № 145 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uazakon.com/ big/text1380/pg1.htm.

12. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами : Наказ Міністерства економіки від 17.06.2003 р. № 157.

13. Правила роботи закладів (підприємств) громадського харчування : Наказ МЕУ від 24.07.2002 р. № 219.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р.

№ 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/ laws/show/z0860-99.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/z0027-00.

17. Збірник рецептур страв і кулінарних виробів для підприємств громадського харчування, затверджений Наказом Мінторгу СРСР від 12.12.80 р. № 310.

18. Збірник рецептур національних страв і кулінарних виробів для підприємств ресторанного господарства, затверджений Наказом МВЕСторгу України № 484 від 06.07.1999 р.

19. Збірник рецептур борошняних кондитерських і булочних виробів для підприємств ресторанного господарства (Лист Міністерства торгівлі СРСР № 0176-75) від 30.12.1983 р.

20. Збірник «Рецептури на торти, тістечка, кекси й рулети» (М. : Харчова промисловість, 1978, ч. I, II, III).

21. Порядок розробки та затвердження технологічної документації на фірмові страви, кулінарні та борошняні кондитерські вироби на підприємствах громадського харчування : Наказ Мінекономіки України № 210 від 25.09.2000.

22. Про внесення змін до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»: Закон України № 2156-111 від 21.12.00 р.

Рекомендована література

1. Пивоваров П. П. Теоретична технологія продукції громадського харчування : навч. посіб. Част. І. Білки в технології продукції громадського харчування. Х. : Харк. держ. акад. та орг. харчування, 2000.

2. Пивоваров П. П. Теоретичні основи технології громадського харчування : навч. посіб. Част. ІІ. Вуглеводи в технологічному про-

цесі виробництва продукції громадського харчування. Х. : Харк. держ. акад. та орг. харчування, 2001.

3. Бухгалтерський облік у громадському харчуванні : навч. посіб. за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2002. 440 с.

4. Зінкевич О. В., Левицька С. О., Нагавичка І. П., Немкович О. Б. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства : підручник Рівне : НУВГП, 2006. 454 с.

5. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки навч. посіб. 2-ге вид. К. : Центр навч. л-ри, 2010. 392 с.

6. Лень В. С. Гливенко В. В. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підручник. Чернігів : Десна Поліграф, 2013. 438 с.

Контрольні питання

1. Громадське харчування – це…
2. З чого складається загальний обсяг товарообігу підприємств ГХ?
3. Що належить до документального підтвердження якості та безпеки продовольчої сировини й супутніх товарів?
4. Хто регулює державну систему сертифікації?
5. У якому документі вказано основні вимоги до порядку визначення роздрібних цін на підприємстві?
6. Основні документами, які обґрунтовують установлені ціни на підприємствах ГХ …
7. Якими нормами потрібно керуватись при складанні технологічної документації на фірмові страви?
8. Назвіть підходи до встановлення облікової продажної ціни товару й визначення націнки.
9. На підставі яких документів здійснюється калькулювання собівартості продукції на підприємствах ГХ?
10. Що відображається в калькуляційній картці?
11. Де фіксуються сформовані облікові ціни на підприємстві?
12. Супровідні документи – це…
13. Що відображають норми закладки «брутто» й «нетто»?
14. Які умови придбання продуктів через підзвітну особу?
15. Які рахунки використовують для обліку реалізації продукції?
16. План-меню – це …

17. Що зазначають у збірникові рецептур?

18. Які вироби потребують обов'язкового ліцензування на підприємствах громадського харчування?

Задачі для виконання

Задача 1

У листопаді підприємство громадського харчування придбало продукти: картоплю 10 кг за ціною 3,50 грн за кг; кабачки 5 кг за ціною 4,00 грн за кг; моркву 5 кг за ціною 3,50 грн за кг; цвітну капусту 3 кг за ціною 8 грн за кг; зелений горошок 3 кг за ціною 4,50 грн за кг; помідори свіжі 5 кг за ціною 3,80 грн за кг; муку 10 кг за ціною 2,98 грн за кг; масло «Селянське»2 кг за ціною 59,00 грн за кг; сметану 2 кг за ціною 20 грн за кг, крім того, ПДВ.

Для виготовлення «Рагу з овочів» згідно зі Збірником рецептур 20 листопада було списано продукти за такими нормами: картоплю 8 кг; кабачки 4 кг; моркву 3,5 кг; цвітну капусту 2,8 кг; зелений горошок 1,5 кг; помідори свіжі 3,8 кг; муку 3 кг; масло «Селянське» 2 кг; сметану 2 кг.

У калькуляційну картку заносять продукти за покупними цінами. Націнка складає 50 % і встановлюється на виробництві.

20 листопада реалізовано 80 порцій «Рагу з овочів».

Відобразити операції в кореспонденціях, скласти калькуляційну картку.

Задача 2

У листопаді підприємство громадського харчування придбало такі продукти:

Найменування	**Кількість, *кг***	**Ціна за 1 кг**
буряки	12	2,50
капусту білокачанну	20	5,0
картоплю	25	3,50
моркву	14	2,00
петрушку	12	10,00
цибулю ріпчату	19	7,00
томатне пюре	5	17,00

жир тваринний	8	20,00
цукор	4	14,00
оцет 3 %	5	8,00
борошно пшеничне	16	5,00
перець солодкий	13	30,00
сало	10	35,00
часник	6	15,00

Для виготовлення «Борщу українського» згідно зі Збірником рецептур 20 листопада було списано продукти за такими нормами:

Найменування	**Норма, *кг***
буряки	10
капусту білокачанну	15
картоплю	20
моркву	7
петрушку	8
цибулю ріпчату	11
томатне пюре	5
жир тваринний	5
цукор	2
оцет 3 %	2
борошно пшеничне	5
перець солодкий	2
сало	8
часник	3

У калькуляційну картку заносять продукти за купівельними цінами. Націнка становить 60 % і встановлюється на виробництві. 21 листопада реалізовано 70 порцій «Борщу українського».

Відобразити операції в кореспонденціях, скласти калькуляційну картку.

Задача 3

ПП «Піца» для виробництва піци закупило через підзвітну особу А. А. Сидорець продукти.

Витрати з доставки становили 36,00 грн (у т. ч. ПДВ – 6,00 грн). Виготовлено 100 порцій фірмової страви «Піца зі свининою», усі з яких були реалізовані.

Продукти	**Куплено**	**Вартість**	**Використано**

Капуста	20 кг	5,00	5 кг
Морква	10 кг	3,00	5 кг
Цибуля	20 кг	7,00	4 кг
Зелень	1кг	5,00	0,3 кг
М’ясо свинина	10 кг	48,00	8 кг
Борошно	100 кг	5,20	50 кг
Яйце	100 шт.	1,25	50 шт.
Олія соняшникова	10 л	25,00	4 л
Сіль	5 кг	2,50	0,12 кг
Спеції	5 упак.	5,00	1 упак.

Відобразити операції в кореспонденціях, скласти калькуляційну картку.

Задача 4

У листопаді підприємство громадського харчування придбало продукти:

Найменування	**Кількість, *кг***	**Ціна, *кг***
судак	25	48,0
гриби (шампіньйони)	8	22,0
масло вершкове	2	60,0
сметану	4	19,0
пшеничне борошно	5	6,0
ріпчату цибулю	12	12,0
перець чорний мелений	1	45,0
сіль	2	4,0

Для виготовлення «Судака з грибами» згідно зі Збірником рецептур 22 листопада було списано продукти за такими нормами:

Найменування	**Кількість, *кг***
судак	20,0
гриби (шампіньйони)	7,5
масло вершкове	0,75
сметану	3,75
пшеничне борошно	0,625
ріпчасту цибулю	5,0
перець чорний мелений	0,01
сіль	0,75

Вихід у готовому виді 185/2.

Торгова націнка становить 120 % від загальної вартості набору.

22 листопада реалізовано 70 порцій «Судака з грибами».

Відобразити операції в кореспонденціях, скласти калькуляційну картку.

Задача 5

У листопаді підприємство громадського харчування придбало продукти:

Найменування	**Кількість, *кг***	**Ціна, *кг***
помідори свіжі	30	25,00
огірки свіжі	20	15,00
перець солодкий	17	16,00
цибуля зелена	13	16,80
капуста білокачанна свіжа	50	4,50
оцет 9 %	5	6,00
цукор	2	12,00
олія	15	19,00

Для виготовлення салату полонинського згідно зі Збірником рецептур 25 листопада було списано продукти за такими нормами:

Найменування	**Кількість, кг**
помідори свіжі	29,4
огірки свіжі	18,8
перець солодкий	16,0
цибуля зелена	12,5
капуста білокачанна свіжа	49,6
оцет 9 %	3,0
цукор	1,0
олія	10,0

Торгова націнка становить 130 % від загальної вартості набору.

25 листопада реалізовано 95 порцій салату полонинського.

Відобразити операції в кореспонденціях, скласти калькуляційну картку.

Задача 6

Підзвітна особа підприємства закупила на ринку у фізичної особи, що не є суб'єктом підприємницької діяльності, 5 пучків петрушки на суму 2,5 грн і 3 пучки зеленої цибулі на суму 1,2 грн (загальна сума покупки 3,7 грн). У результаті зважування виявили , що

було придбано 0,5 кг петрушки і 0,5 кг цибулі. Закупівельна ціна за вагову одиницю (1 кг) петрушки становить (2,5 грн: 0,5 кг) = 5,00 грн, а за 1 кг цибулі (1,2 грн:0,3 кг) = 4 грн.

Розмір націнки на петрушку становить 125 %, на цибулю – 120 %. Розрахувати роздрібну ціну на 1 кг сировини.

Тести до теми 2

1. Сфера виробничо-торговельної діяльності, у якій виробляють і продають продукцію власного виробництва та купівельні товари, призначені для споживання на місці, з організацією дозвілля або без нього – це:

а) будівельна діяльність;
б) громадське харчування;
в) готельне господарство;
г) туристична діяльність;
ґ) торговельна діяльність.

2. Контроль за якістю продовольчих товарів, які надходять на підприємства ГХ, здійснюють:

а) бухгалтер, директор;
б) директор , кухар-бригадир;
в) кухар-бригадир, бухгалтер;
г) завідувач виробництва або його заступник, кухар-бригадир;
ґ) завідувач виробництва або його заступник, директор.

3. Кількість можливість одночасно використовувати столовий посуд і прилади повинна відповідати нормам оснащення підприємств, але не менше…

а) разової кількості від числа місць;
б) дворазової кількості від числа місць;
в) триразової кількості від числа місць;
г) п’ятиразової кількості від числа місць;
г) семиразової кількості від числа місць.

4. *Документ, який не підтверджує якість та безпеку продовольчої сировини і супутніх матеріалів:*

а) збірник рецептур;
б) сертифікат відповідності (якості);
в) висновок санітарно-епідемічної експертизи;

г) ветеринарний дозвіл для харчових продуктів і продовольчої сировини тваринного походження;

г) карантинний дозвіл для продуктів тваринного походження.

5. *Основний документ, який обґрунтовує сформовані ціни на підприємствах ГХ:*

а) сертифікат відповідності;

б) калькуляційна картка;

в) збірник рецептур;

г) акт контрольного виготовлення фірмової їжі та виробів;

г) план-меню.

6. Інформують покупців про роздрібні ціни на підприємствах ГХ здійснюється за допомогою:

а) ярликів цін;

б) прейскурантів цін на куповані напої;

в) меню;

г) прейскурантів цін на куповані товари;

г) усі відповіді правильні.

7. Облік товарів і сировини на підприємствах ГХ при встановленому єдиному відсотку націнки ведеться за…

а) купівельними цінами без ПДВ;

б) купівельними цінами з ПДВ;

в) продажними цінами;

г) купівельними та продажними цінами;

г) оптовими цінами.

8. Товари і продукти (сировина), закуплені в населення чи на ринках, надходять на підприємство за…

а) купівельними цінами;

б) продажними цінами;

в) купівельними та продажними цінами;

г) оптовими цінами;

г) усі відповіді парвильні.

9. Сформовані облікові ціни на підприємствах ГХ фіксуються у…

а) збірнику рецептур;

б) плані-меню;

в) реєстрі цін;

г) ярликові цін;

г) калькуляційній карті.

10. У збірнику рецептур приведені норми закладки …

а) брутто;

б) нетто;

в) брутто й нетто;

г) брутто за відповідними цінами з установленими на них надбавкою;

г) нетто за відповідними цінами з установленими на них надбавкою.

11. Необхідну вагу сировини, яка одержується після її механічної кулінарної обробки, відображає норма закладки…

а) брутто й нетто;

б) нетто;

в) брутто;

г) брутто за відповідними цінами з установлено на них надбавкою;

г) нетто за відповідними цінами з установленою на них надбавкою.

12. Необхідну вагу необробленої сировини, тобто ту кількість сировини, яку потрібно взяти для приготування даної страви, відображає норми закладки…

а) брутто й нетто;

б) нетто;

в) брутто;

г) брутто за відповідними цінами з установленою на них надбавкою;

г) нетто за відповідними цінами з установленою на них надбавкою.

13. У ГХ одержані напівфабрикати з м'яса птиці, риби, борошна тощо включають їх до калькуляції страв…

а) за нормами брутто за відповідними цінами з установленою на них надбавкою;

б) за нормами нетто за відповідними цінами з установленою на них надбавкою;

в) за нормами брутто;

г) за нормами нетто;

г) немає правильної відповіді.

14. Визначення ціни страв здійснюються за нормами закладки…

а) за нормами брутто за відповідними цінами з установленою на них надбавкою;

б) за нормами нетто за відповідними цінами з установленою на них надбавкою;

в) за нормами брутто;

г) за нормами нетто;

г) немає правильної відповіді.

15. Масу готового продукту зазначають з урахуванням втрат і відходів у процесі приготуванням із відхиленням…

а) +- 1 %;

б) + - 2 %;

в) + - 3 %;

г) +- 4 %;

г) + - 5 %.

16. До супровідних документів належать:

а) рахунки фактури, накладні, податкові накладні;

б) договори постачання, товарно-транспортні накладні;

в) сертифікати якості, пакувальні ярлики, рахунки фактури;

г) пакувальні ярлики, довідки лабораторних аналізів, специфікації;

г) специфікації, накладні, рахунки фактури.

17. Продукти й товари, які швидко втрачають свої властивості, приймаються …

а) за кількістю товарних одиниць і вагою нетто протягом 24 год;

б) за кількістю товарних одиниць і вагою брутто протягом 24 год;

в) за кількістю товарних одиниць і вагою нетто протягом 12 год;

г) за кількістю товарних одиниць і вагою брутто протягом 12 год;

г) правильні відповіді а, б.

18. Реєстри складського обліку:

а) товарні книги, збірник рецептур;

б) калькуляційна картка, збірник рецептур;

в) товарні книги, план-меню;

г) картки кількісно-сумового обліку, план-меню;

г) товарні книги, картки кількісно-сумового обліку.

19. Придбані товари, сировину, продукти оприбутковують за

а) первісною вартістю;

б) балансовою вартістю;

в) ліквідаційною вартістю;

г) залишковою вартістю;

г) справедливою вартістю.

20. Записи в товарній книзі здійснюються на основі…

а) рахунок фактур, накладних;

б) калькуляційних карток;

в) прибуткових і видаткових документів;

г) збірника рецептур;

г) плану-меню.

21. Завідувач виробництва складає план-меню …

а) за тиждень до дня приготування їжі;

б) за три дні до приготування їжі;

в) за два дні до приготування їжі;

г) напередодні дня приготування їжі;

г) у день приготування їжі.

22. Сировина та продукти надходять на виробництво на основі…

а) акта вимоги на заміну сировини;

б) вимоги в комору;

в) накладних на відпуск товару з комори;

г) видатково-прибуткової накладної;

г) усі відповіді правильні.

23. До документів, які не відображають операції, пов'язані з внутрішнім переміщенням, належить:

а) план-меню;

б) калькуляційна картка;

в) технологічна картка на фірмову страву;

г) вимога в комору;

г) звіт про рух продуктів у виробництві.

24. Акт про реалізацію й відпуск готових виробів кухні за готівковий розрахунок складають…

а) у кількісному вираженні й подають у бухгалтерію;

б) у вартісному вираженні й подають у бухгалтерію;

в) у кількісно-вартісному вираженні й подають у бухгалтерію;

г) у кількісному вираженні й подають на кухню;

г) у вартісному вираженні й подають на кухню.

25. Дані про кількість, вартість, ціну наприкінці робочого дня відображаються у…

а) меню-накладній на відпуск харчування за безготівковим розрахунком;

б) плані-меню;

в) калькуляційній картці;

г) акті про реалізацію й відпуск готових виробів кухні за готівковий розрахунок;

ґ) звіті про рух продуктів у виробництві.

26. Відобразіть кореспонденцію рахунків: «Виявлено нестачу товару і виставлено претензію постачальникові, яку він визнав»:

а) Д-т 641 – К-т 644;

б) Д-т 374 – К-т 631;

в) Д-т 631 – К-т 371;

г) Д-т 281 – К-т 285;

ґ) Д-т 281 – К-т 372.

27. Відобразіть кореспонденцію рахунків: «Погашено постачальником претензії відпущеним товаром»:

а) Д-т 281 – К-т 372;

б) Д-т 374 – К-т 631;

в) Д-т 641 – К-т 644 ;

г) Д-т 281 – К-т 374 ;

ґ)Д-т 641 – К-т 374 .

28. Собівартість реалізованої продукції і товарів визначають за…

а) НП(С)БО 9 «Запаси»;

б) НП(С)БО 16 «Витрати»;

в) НП(С)БО 10 « Дебіторська заборгованість»;

г) НП(С)БО 7«Основні засоби»;

ґ) П(С) БО 11 «Зобов’язання».

Відповіді на тести до теми 2

Номер тестового завдання	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Правильна відповідь	Б	Г	В	Г	Ґ	Г	В	Б	В	В
Номер тестового завдання	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**
Правильна відповідь	Б	В	Б	В	В	Г	А	Ґ	А	В
Номер тестового завдання	**21**	**22**	**23**	**24**	**25**	**26**	**27**	**28**		
Правильна відповідь	Г	Ґ	Г	В	А	Б	Г	А		

Тема 3

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В АВТОМОБІЛЬНОМУ ТРАНСПОРТІ

3.1. **Особливості діяльності транспортних підприємств та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку**

3.2. **Документування роботи та структура витрат автотранспортних підприємст**

3.3. **Облік паливно-мастильних матеріалів (ПММ)**

3.4. **Облік витрат із технічного обслуговування, шин, допоміжних засобів**

3.5. **Формування витрат на перевезення й калькулювання собівартості транспортних послуг**

3.6. **Облік операцій із перевезення вантажів та пасажирів**

Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання

Тести до теми 3

3.1. Особливості діяльності транспортних підприємств та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку

Транспорт – одна з найважливіших галузей економіки, що забезпечує потреби населення й суспільного виробництва в перевезеннях. Автомобільний транспорт – складова частина транспортної галузі.

Основи організації й діяльності автомобільного транспорту в Україні визначені Законом України «Про автомобільний транспорт» від 05.04.2001 № 2344-III (зі змінами й доповненнями). Цей нормативний документ регулює мережу взаємовідносин між автомобільними перевізниками, замовниками транспортних послуг, органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, пасажирами, власниками транспортних засобів, а також відносини з юридичними та фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності, які забезпечують діяльність автомобільного транспорту та безпеку перевезень. Дотримання норм закону обов'язкове для всіх юридичних і фізичних осіб незалежно від форми власності й відомчого підпорядкування.

Автомобільні перевезення для потреб ведення бухгалтерського обліку класифікуються:

– міські;
– приміські;
– міжміські;
– міжнародні.

В організації бухгалтерського обліку на підприємствах автомобільного транспорту використовують такі терміни:

Автомобільний перевізник – фізична або юридична особа, яка здійснює на комерційній основі чи за власний кошт перевезення пасажирів чи (та) вантажів транспортними засобами.

Замовник транспортних послуг – юридична або фізична особа, яка замовляє транспортні послуги з перевезення пасажирів чи/та вантажів.

Послуга з перевезення пасажирів чи вантажів – перевезення пасажирів чи вантажів транспортними засобами на договірних умовах із замовником послуги за плату.

Суттєві перевагами перевезень вантажів на короткі відстані автотранспортом над іншими видами транспорту: відсутність деяких навантажувально-розвантажувальних робіт під час доставки вантажів зі складу постачальника на склад покупця; доставка малими партіями вантажів; висока маневреність, швидкісний режим роботи автомобільного транспорту, що забезпечує збереження вантажу.

За організацією роботи автотранспорт об'єднується в автотранспортні підприємства. За відомчою приналежністю підприємства автотранспорту поділяють на:

– відомчі (обслуговують конкретні організації);

– загального користування.

Автотранспортні послуги можуть надаватися підприємствами, які мають на балансі автомобільний транспорт, але надання цих послуг не є для них основним видом діяльності. Основною «продукцією» підприємств автомобільного транспорту є перевезення вантажів вантажними автомобілями та пасажирів легковими автомобілями, маршрутними таксі й автобусами.

Автотранспортні підприємства можуть виконувати роботи й надавати послуги, пов'язані з організацією та обслуговуванням автотранспортного процесу. Комплекс робіт, пов'язаних із підготовкою, відправленням й отриманням вантажів, а також наданням послуг із транспортного обслуговування населення формує поняття транспортно-експедиційне обслуговування. Автогосподарства виконують навантажувально-розвантажувальні роботи, гаражне обслуговування та зберігання рухомого складу, технічне обслуговування й ремонт транспортних об'єктів, укладання угод на виконання перевезень, контроль за їх виконанням, експедиційні та складські операції, загрузку відомчого транспорту, транспортно-експедиційне обслуговування населення тощо.

Експлуатація автотранспорту неможлива без постійного й обов'язкового виконання робіт на плановій основі з утримання об'єктів у працездатному стані (профілактичне технічне обслуговування та ремонт). Для того щоб термін експлуатації автомобілів був довшим, періодично проводять їх капітальний ремонт, а для підвищення експлуатаційних якостей здійснюють модернізацію (поліпшення) об'єктів.

Автомобільні господарства виконують великий обсяг операцій, пов'язаних із придбанням матеріальних цінностей: автомобільного палива, мастильних й інших експлуатаційних матеріалів, запасних

частин й агрегатів до автомобілів, автомобільних шин тощо. Значним є обсяг операцій із технічного обслуговування й ремонту транспортних засобів.

Однорідність виконуваних робіт, відсутність незавершеного виробництва з перевезення вантажів і пасажирів робить простими калькуляційні розрахунки з визначення фактичної собівартості виконаних робіт.

Бухгалтерський облік на підприємствах транспорту відображає виробничо-фінансову діяльність, наявність і рух засобів джерел їх утворення, поточні операції з транспортування вантажів, перевезення пасажирів.

Однак бухгалтерський облік у транспортних підприємствах має такі особливості:

1. Наявність значної питомої ваги рухомого складу автомобілів в основних засобах – транспорту, навантажувально-розвантажувальних машин; необхідність постійного обліку й контролю технічного стану автомобілів, машин механізмів, потреба в заміні окремих вузлів, деталей, їх ремонту.

2. Наявність специфічних видів запасів: паливно-мастильних матеріалів (ПММ), шин, запасних частин й агрегатів та витрати, пов'язані з їх зберіганням, у результаті ретельне ведення не тільки синтетичного, а й аналітичного обліку кожного виду таких цінностей. Раціональна побудова аналітичного обліку таких специфічних запасів із виділенням спеціальних субрахунків 3-го порядку до рахунку 20 «Виробничі запаси» – субрахунок 207 «Запасні частини»:

– 2071 – «Запасні частини, придатні до експлуатації», до якого доцільно відкрити такі субрахунки 4-го порядку:

– 20711 «Запасні частини, придатні до експлуатації, – нові»,

– 20712 «Запасні частини, придатні до експлуатації, що були в експлуатації»;

– 2072 – «Запасні частини, що потребують ремонту»:

– 20731 – «Агрегати на складі»;

– 20732 – «Агрегати в експлуатації».

Субрахунок 203 «Паливо» консолідує інформацію за видами палива на рахунках 3-го рівня:

– 2031 – «Дизельне пальне» (за сортами);

– 2032 – «Бензин» (за марками);

– 2033 – «Мастильні матеріали» (за видами);

– 2034 – «Рідини».

3. Групування витрат за господарськими операціями транспортних підприємств на рахунку 23 «Виробництво». В АТП до цього рахунка доцільно відкривати окремі субрахунки з обліку витрат на:

– транспортування вантажів;

– перевезення пасажирів;

– транспортно-експедиційні послуги;

– інші види діяльності.

4. Відсутність незавершеного виробництва в АТП, оскільки всі витрати належать до собівартості реалізованих послуг.

5. Виникнення окремих особливих господарських операцій діяльності АТП, таких як:

– експлуатаційні (перевезення пасажирів, вантажів);

– гаражне, ангарне обслуговування;

– витрати, пов’язані з обслуговуванням і зберіганням рухомого складу;

– технічне обслуговування й ремонт транспортних засобів, причепів, агрегатів;

– транспортно-експедиційні витрати;

– транспортно-експлуатаційне обслуговування підприємств і населення;

– попутне завантаження транспорту;

– перегін нового рухомого складу;

– утримання й експлуатація транспортних агентств, станцій технічного обслуговування (СТО), автовокзалів, депо.

Усі вони виступають окремими об’єктами бухгалтерського обліку.

6. Особливістю обліку в АТП є наявність потреба в організації деталізованого обліку операцій на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» за такими розрізами:

– розрахунки з постачальниками за акцептованими й іншими розрахунковими документами, строк оплати яких не наступив;

– розрахунки з постачальниками за неоплаченими в термін розрахунковими документами;

– розрахунки з постачальниками за невідвантаженими поставками.

3.2. Документування роботи та структура витрат автотранспортних підприємств

Для первинного обліку перевезених вантажів і транспортної роботи автомобільного транспорту, а також підставою для списання ТМЦ у відправника вантажу й оприбуткування їх в одержувача, а також для виконання розрахунків між перевізником і замовником автомобільного транспорту використовують такі документи:

– подорожній лист вантажного автомобіля в міжнародному сполученні – типова форма № 1 (міжнародна);

– подорожній лист вантажного автомобіля – типова форма № 2;

– подорожній лист службового легкового автомобіля – типова форма № 3;

– товарно-транспортна накладна – типова форма № 1 ТН;

– талон замовника – типова форма № 1 ТЗ (використовують під час роботи автомобіля за погодинної форми оплати послуг).

Перевізники, які експлуатують автомобілі, зобов'язані при випуску транспортного засобу на лінію видавати водієві оформлений подорожній лист відповідної типової форми під розписку.

Подорожній лист вантажного автомобіля в міжнародному сполученні – (типова форма № 1 (міжнародна)) видається і діє на строк відрядження автомобіля та водія для виконання перевезення вантажу в межах міжнародного сполучення.

Подорожній лист вантажного автомобіля та подорожній лист службового легкового автомобіля (типові форми № 2, 3) видаються тільки на робочий день (зміну) за умови здачі водієм подорожнього листа за попередній робочий день. Якщо водій виконує перевезення вантажу в міжміському сполученні понад добу згідно з наказом перевізника, то в цьому разі подорожній лист видається на більший строк.

Без подорожнього листа експлуатацію автомобіля заборонено.

Товарно-транспортна накладна (типова форма № 1 ТН) – єдиний первинний документ, який є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей у вантажовідправника й оприбуткування їх у вантажоодержувача при перевезенні вантажів у межах України, а також

для їх складського, оперативного й бухгалтерського обліку. Вона виписується вантажовідправником на кожне перевезення автомобілем і для кожного вантажоодержувача окремо. Накладна виписується в чотирьох примірниках. Перший примірник залишається у вантажовідправника і є підставою для списання ТМЦ. Другий примірник водій здає вантажоодержувачеві – він є підставою для оприбуткування ТМЦ. Третій примірник, завірений підписом і печатками вантажоодержувача, водій передає замовникові автотранспорту для оплати за виконане перевезення. Четвертий додається до подорожнього листа і є підставою для обліку транспортної роботи та нарахування заробітної плати водієві.

При транспортуванні вантажу власним транспортом достатньо виписувати три примірники товарно-транспортної накладної. Перший примірник залишається у вантажовідправника і є підставою для списання ТМЦ. Другий примірник водій здає вантажоодержувачеві – він є підставою для оприбуткування ТМЦ. Третій додається до подорожнього листа і є підставою для обліку транспортної роботи та нарахування заробітної плати водієві.

При перевезенні однорідних вантажів від вантажовідправника на одну й ту саму відстань допускається оформлення однієї товарно-транспортної накладної на весь обсяг вантажу, перевезеного автомобілем за зміну. При цьому оформлення проміжних ходок здійснюється з видачею відправником водієві автомобіля талона на кожне окреме перевезення (ходку).

Перевезення вантажним автомобілем власних речей громадянина, їх замовлення здійснюється за подорожним листом із доданими квитанціями до прибуткового касового ордера про оплату наймачем наданих автопослуг.

Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» і НП(С)БО 7 «Основні засоби» витрати, пов’язані з транспортуванням, уключаються до вартості перевезених цінностей. Відповідно до цієї ж норми до початкової вартості необоротних активів (рах. 10, 11, 12) і вартості запасів включаються витрати з їх перевезенню до місця зберігання, використання. Крім того, можливий варіант (на вибір підприємства), коли транспортні витрати обліковуються на окремому субрахунку, який відкривається до рахунків 2-го класу, наприклад до рахунку 20 «Виробничі запаси» і списуються в порядку, визначеному в додатку до НП(С)БО 9 «Запаси», як транспортно-заготівельні витрати.

При роздільному обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених при транспортуванні товарів, для їх обліку використовують субрахунок 289.

У процесі експлуатації автомобілів, перевізники, котрі утримують дані об'єкти на своєму балансі, несуть витрати, до яких уходять:

– основна й додаткова зарплата водіїв та обслуговувального персоналу;

– відрахування на соціальні заходи фонду оплати праці;

– витрати на паливно-мастильні матеріали (ПМП);

– інші експлуатаційні витрати;

– амортизація транспортних засобів й інших необоротних активів;

– резерв, що нараховується на знос і ремонт автомобільних шин;

– витрати на ремонт і технічне обслуговування машин;

– витрати на технічний огляд автомобілів;

– витрати на службові відрядження водіїв при перевезенні вантажів.

Облік витрат на автотранспортних підприємствах здійснюється відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджених Наказом Міністерства транспорту України від 05.02.01 № 65.

Специфічні витрати, пов'язані з експлуатацією автотранспорту, – це:

– витрати на ПММ за встановленими нормами до фактичного пробігу автомобіля або часу роботи;

– витрати на проведення технічного огляду, проведення ремонту, придбання запчастин;

– витрати, пов'язані із заміною шин, акумуляторів, забезпеченням наявності в автомобілях вогнегасників й аптечок;

– витрати, пов'язані зі сплатою податків і зборів (податок із власників автотранспортних засобів, збір за забруднення навколишнього середовища);

– витрати, пов'язані з обов'язковим страхуванням цивільної відповідальності власників транспортних засобів;

– витрати, пов'язані із забезпеченням місць для стоянки й зберігання автотранспорту.

3.3. Облік паливно-мастильних матеріалів (ПММ)

Бухгалтерський облік ПММ ведуть на субрахунку 203 «Паливо» за видами й місцем знаходження (на складах, у баках автомобіля).

Надходження ПММ на підприємство відбувається з таких джерел:

– за оплату коштами;

– за бартером;

– при безоплатному отриманні;

– як унесок до статутного капіталу;

– при виявленні лишків під час проведення інвентаризації.

Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» ПММ належать до складу запасів й оприбутковуються за первісною вартістю. Її величина залежить від способу надходження і складається з таких елементів:

– вартості придбання в постачальника, за винятком непрямих податків;

– ввізного мита (при імпорті);

– непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;

– транспортно-заготівельних витрат;

– інших витрат, пов’язаних із придбанням і доведенням ПММ до стану, в якому їх будуть використовувати в запланованих цілях.

Ціна й методика обліку ПММ залежить від способу їх придбання:

– за талони;

– з доставкою на заправний пункт або склад підприємства з подальшим відпуском їх в експлуатацію за відомостями заправляння автомобілів;

– за готівку зі складанням авансового звіту.

Типові кореспонденції з обліку цих операцій наведено в табл. 3.3.1.

Списання ПММ здійснюється згідно з Наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 № 43 «Про затвердження норм витрат ПММ на автомобільному транспорті» на підставі подорожніх листів. При цьому слід урахувати, що списанню підлягають фактично витрачені ПММ (залишок пального в баку + кількість заправленого пального – залишок пального в баку після повернення автомобіля), але з урахуванням чинних норм їх витрачання.

Нормування витрат палива – це встановлення допустимої межі його використання за певних умов експлуатації автомобілів, для чого застосовують базові лінійні норми, установлені залежно від моделей автомобілів, та система нормативів і коригувальних коефіцієнтів, які враховують виконану транспортну роботу, кліматичні, дорожні й інші умови експлуатації.

Технологічними нормами є лінійні норми (допустима межа витрат палива). Вони включають витрати палива для здійснення транспортування вантажів, перевезення пасажирів.

Таблиця 3.3.1

Типові кореспонденції з придбання ПММ різними способами

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Придбання ПММ за кошти		
Відображено здійснену передоплату продавцеві	371	311
Відображено податковий кредит із ПДВ	641	644
Відображено оприбуткування пального у вигляді талонів	203/талони на бензин	631
Відображено списання податкового кредиту	644	631
Здійснено залік заборгованості	631	371
Передано талони на пальне водіям автомобілів	203/бензин у баках	203/талони на бензин
Придбання ПММ за бартером		
Відвантажено товар	902	281
Відображено дохід від продажу товарів	361	702
ПДВ (зобов'язання)	702	641
Відображено доходи й витрати від реалізації товару в складі фінансових результатів	702 791	791 902
Відображено отримання бензину за бартером	203	631
ПДВ (податковий кредит)	641	631
Проведено залік заборгованості за бартером	631	361
Придбання ПММ іншими шляхами		
Надійшло паливо як унесок до статутного капіталу	203	46
Надійшло паливо безоплатно (за справедливою вартістю)	203	745
Видано аванс під звіт із каси на придбання палива	372	301
На підставі затвердженого авансового звіту оприбутковано ПММ	203	372
Відображено ПДВ (податковий кредит)	641	372

Витрати на гаражні й інші господарські потреби, не пов'язані безпосередньо з технологічними процесами, не включаються до лінійних норм і встановлюються окремо.

Для автомобілів установлені такі норми витрат палива:

– базова лінійна норма на пробіг автомобіля на 100 км;

– норма виконання транспортної роботи (враховує додаткові витрати палива при русі автомобіля з вантажем) – на 100 тонно/км;

– норма на тонну спорядженої маси (враховує додаткові умови витрати пального при зміні спорядженої маси автомобіля, причепа, напівпричепа);

– норма поїздки з вантажем (ураховує збільшення витрат пального, пов'язане з маневруванням і виконанням операцій із завантаження чи розвантаження) – на одну поїздку;

– норма на виконання спеціальної роботи – на 100 км;

– норма на роботу спеціального обладнання, установленого на автомобілях – на годину або виконану операцію;

– норма на роботу незалежного обігрівача – на годину роботи незалежного обігрівача.

Базові лінійні норми витрат пального встановлені в таких одиницях вимірювання:

– для дизельних автомобілів й автомобілів, які працюють на зрідженому (скрапленому) нафтовому газі та бензині, – у літрах на 100 км пробігу (л/100 км);

– для автомобілів, що працюють на стисненому природному газі, – у метрах кубічних на 100 км;

– для газодизельних автомобілів норми витрат стисненого природного газу, – в метрах куб. на 100 км.

Для легкових автомобілів й автобусів нормативні витрати палива розраховують за формулою

$$\mathbf{Q_н = 0{,}01 \times H_s \times S \times (1 + 0{,}01 \times K_т),}$$ де:

$Q_н$ – нормативна витрата палива, літри, *(м^3)*; H_s – базова лінійна норма витрати палива, л/100 км (м^3/100 км); S – пробіг автомобіля, км; $K_т$ – сумарний коригувальний коефіцієнт, %.

У разі використання в автомобілях (у т. ч. автобусах) автономних (незалежних) обігрівачів нормативна витрата палива на роботу обігрівача додається до загальних нормативних витрат, і її максимально можливе значення розраховують так:

$$\mathbf{Q_{он} = H_{он} \times 0{,}01 \times K_T \times \tau_{он}}\text{ , де:}$$

$Q_{он}$ – максимально можливе значення нормативної витрати палива на роботу обігрівача, літри; $H_{он}$ – базова норма витрати палива на роботу автономного обігрівача, л/год; K_T – відсоток використання потужності обігрівача залежно від фактичної температури повітря в холодну пору року; $\tau_{он}$ – обґрунтована й належним чином задокументована тривалість роботи автономного обігрівача.

При експлуатації легкових автомобілів й автобусів із причепами, які виконують транспортну роботу, що обліковується в тонно-кілометрах, нормативні витрати палива розраховують для них, як і для вантажних автомобілів, котрі працюють з причепами.

Якщо транспортна робота для означених автомобілів не обліковується, до них застосовують коефіцієнт підвищення лінійної норми витрати палива для автомобіля з причепом, розрахованої з урахуванням спорядженої маси причепа.

Для бортових вантажних автомобілів і сідлових тягачів у складі автопоїздів, автомобілів-фургонів, вантажопасажирських автомобілів, які виконують роботу, що обліковується в тонно-кілометрах, нормативні витрати палива розраховують за формулою

$$\mathbf{Q_н = 0{,}01 \times (H_{san} \times S + H_w \times W) \times (1 + 0{,}01 \times K_\Sigma)},\text{ де}$$

H_{san} – лінійна норма витрати палива на пробіг автопоїзда:

$$\mathbf{H_{san} = H_s + H_g \times G_{np}},\ \textbf{л/100 км (м}^3\textbf{/100 км)},\text{ де}$$

H_s – базова лінійна норма витрати палива на пробіг автомобіля, л/100 км ($м^3$/100 км); H_g – норма витрати палива на тонну спорядженої маси причепа або напівпричепа згідно, л/100 т·км ($м^3$/100 т·км); G_{np} – споряджена маса причепа або напівпричепа, т; H_w – норма на транспортну роботу згідно, л/100 т·км ($м^3$/100 т·км); W – обсяг транспортної роботи, т. км ($W = G_{ван} \times S_{ван}$, де $G_{ван}$ – маса вантажу, $S_{ван}$ – пробіг із вантажем).

При буксируванні автомобілів, при їх перегоні у спареному стані нормативні витрати палива обчислюються, як і для автопоїздів.

Для автомобілів-самоскидів і самоскидальних автопоїздів нормативні витрати палива визначають за формулою

$$\mathbf{Q_н = 0{,}01 \times H_{sanc} \times S \times (1 + 0{,}01 \times K_\Sigma) + H_z \times Z},\text{ де}$$

H_{sanc} – лінійна норма витрати палива самоскидального автопоїзда, л/100 км ($м^3$/100 км);

$$\mathbf{H_{sanc} = H_s + H_w \times (G_{np} + 0{,}5 \times g)},\text{ де}$$

H_s – базова лінійна норма витрати палива на пробіг автомобіля-самоскида з урахуванням транспортної роботи, л/100 км ($м^3$/100 км); H_w – норма витрати палива на транспортну роботу і споряджену масу причепа або напівпричепа згідно, л/100 т·км ($м^3$/100 т·км); G_{np} – споряджена маса причепа або напівпричепа, т; g – вантажність причепа, т; H_z – норма витрати палива на їздку з вантажем автомобіля-самоскида згідно, л ($м^3$); Z – кількість їздок із вантажем.

У разі роботи автомобілів-самоскидів із коефіцієнтом використання вантажопідйомності вище 0,5 допускається нормування витрат палива. У цьому разі за базову лінійну норму приймається базова лінійна норма для відповідного базового бортового автомобіля, скоригована за різницею споряджених мас цих автомобілів.

Перевищення фактичної кількості витрачених ПММ над нормативними показниками розглядається як перевитрата палива, і його вартість стягується з водія відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджено Постановою КМ України від 22.01.96 № 116. Згідно з даним Порядком розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначають шляхом проведення незалежного оцінювання відповідно до національних стандартів оцінювання. У разі визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єктові господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначають відповідно до методики оцінки майна, затвердженої Кабінетом Міністрів України.

При виявленні нестачі ПММ під час проведення інвентаризації аналогічно визначають вартість нестачі. Однак слід урахувати суму нестачі, що виникла через природну утрату нафтопродуктів, яка передбачена Нормами природних втрат при перевезенні, зберіганні, відпуску нафтопродуктів.

Таблиця 3.3.1

Типові кореспонденції рахунків при виявленні й відшкодуванні нестачі ПММ

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Відображено списання бензину в межах норм природних втрат	947	203

Закінчення таблиці 3.3.1

1	2	3
Списано суму нестачі пального	947	203
Відображено суму нестачі, що підлягає відшкодуванню	375	716
Сторновано суму податкового кредиту з ПДВ (методом «червоне сторно»)	[641]	[716]
Відображено нарахування податкового зобов'язання з ПДВ	716	641
Відображено зобов'язання перед бюджетом, обчислені з огляду на перевищення суми відшкодування над сумою збитку	716	641
Віднесено суми доходів і втрат на фінансовий результат	791 716	947 791
Утримання відшкодування із зарплати (внесення готівкою)	66,30	375
Методом «червоне сторно» відновлено ПДВ	[641]	[644]
Сума ПДВ виключена з податкового кредиту	947	644
Сума виявленої нестачі списана на витрати звітного періоду	947	203
Віднесено суми нестачі на фінансові результати	791	947

Списання ПММ здійснюється відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» за одним із методів: ідентифікованої собівартості, середньозваженої вартості, ФІФО й іншими, про що має бути зафіксовано в Наказі про облікову політику підприємства.

3.4. Облік витрат із технічного обслуговування, шин, допоміжних засобів

При проведенні ремонтів і технічного обслуговування транспортних засобів керуються Наказом Міністерства транспорту України від 30.03.98 № 102 «Про затвердження положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту. Система технічного обслуговування і ремонту автотранспорту на підприємствах, які використовують автотранспорт у виробничих цілях, у т ч. для надання транспортних послуг стороннім споживачам».

Економічний зміст терміна «ремонт» та облік витрат на його проведення визначають відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби». Під

час здійснення технічного обслуговування й ремонту підприємство несе витрати витрати, пов'язані з оплатою праці, використанням запасних частин, оплатою послуг сторонніх організацій тощо. У бухгалтерському обліку згідно з п. 15 НП(С)БО 7 витрати, пов'язані з ремонтом основних засобів (у т. ч. автотранспортних), включаються до витрат діяльності в повному обсязі. Витрати, пов'язані зі збільшенням майбутніх економічних вигод, початково очікуваних від використання транспорту, включаються до складу первісної вартості конкретного автомобіля. Слід зазначити: якщо під час капітального ремонту замінюється будь-який базовий агрегат автомобіля і при цьому покращуються його технічні показники порівняно із цими ж параметрами до заміни (наприклад у результаті ремонту зменшено витрати пального на одиницю пробігу), то в бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з такою заміною, повинні збільшити первісну вартість автомобіля (табл. 3.4.1).

Таблиця 3.4.1

Типові кореспонденції з обліку технічного обслуговування автомобілів

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Проведена передоплати за придбання запасних частин для ремонту автомобілів	631	311
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
Оприбуткування запасних частин від постачальника	207	631
Зарахування податкового кредиту з ПДВ	644	631
Списано запчастини на витрати з проведення ремонтних робіт	23	207
Відображено витрати, пов'язані з послугами сторонньої організації, щодо проведення ремонтів: – проведено передоплату; – відображено суму податкового кредиту з ПДВ; – відображено витрати на зазначені послуги на підставі акта про виконані роботи ремонт; – відображено списання податкового кредиту з ПДВ	 685 644 23 644	 311 641 685 685
Списано на витрати загальну суму ремонту	91,92	23

Особливої уваги потребують витрати, пов'язані з експлуатацією шин й акумуляторів. Операції щодо заміни шин й акумуляторів не належать до витрат із покращення транспортних засобів. Однак

указані операції не включаються до складу робіт із технічного обслуговування.

При придбанні автомобіля із шинами й акумулятором їх вартість включають до первісної вартості автомобіля. Шини й акумулятори, придбані для заміни у процесі експлуатації, враховують як матеріали підприємства.

Для дотримання вимог Норм експлуатаційного пробігу автомобільних шин, згідно з якими основним критерієм визначення норм списання шин є кілометраж їх пробігу, облік шин на підприємстві доцільно вести, використовуючи Картки обліку автомобільної шини. Зазначена Картка повинна містити таку інформацію:

– найменування підприємства виробника шини;

– технічні характеристики шини;

– марку й модель автомобіля, на якому шина використовується;

– дату монтажу й демонтажу шини;

– пробіг шини в тис. км (із точністю до 0,1 тис. км) із початку експлуатації;

– технічний стан шини під час установки;

– причини зняття шини з експлуатації тощо.

Картку обліку шини доцільно оформляти на кожну шину, що надійшла. Усі заміни шини потрібно фіксувати в Картках обліку шини. Після нормативного пробігу шина може бути списана.

Основний критерій списання акумуляторів – гарантійний термін експлуатації, що проводиться згідно з Правилами нагляду та підтримання в робочому стані стартерних свинцево-кислотних аккумуляторних батарей.

Отже, підприємство повинне так організувати аналітичний облік, щоб забезпечити отримання інформації про дату введення в експлуатацію конкретного акумулятора. Заміну акумулятора проводять на підставі акта, складеного в довільній формі, який підтверджує непридатність акумуляторної батареї, що замінюється. Облік цих операцій відображається на рахунках так: (табл 3.4.2).

У процесі експлуатації автотранспорту потрібно забезпечити наявність в автомобілі:

– вогнегасника;

– аптечки з відповідним наповненням.

Таблиця 3.4.2

Типові кореспонденції з обліку шин й акумуляторів

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Проведена передоплати за придбання автошин й акумуляторів	631	311
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
Оприбуткування зазначених матеріальних цінностей	207	631
Відображено в аналітичному обліку передачу в експлуатацію шин й акумуляторів	207	207
Оприбуткування «старого» акумулятора чи шин, які підлягають ремонту	207	207
Відображено списання непридатних шин, які були замінені новими	23	207

Оскільки без понесених витрат, пов’язаних із придбанням указаних ТМЦ, використання автотранспортних засобів заборонене, ці витрати повинні розглядатися як такі, що пов’язані з господарською діяльністю підприємства.

У бухгалтерському обліку вогнегасник буде належати до складу необоротних малоцінних активів, оскільки його вартість невелика і, зазвичай, не перевищує установлену на підприємстві граничну вартість, визначену для розмежування основних засобів і необоротних малоцінних активів, а його строк служби може перевищувати рік.

Щодо витрат на придбання аптечки слід зауважити, що спеціальних вимог до обліку ліків, які повинні бути в автомобільній аптечці, немає, і в бухгалтерському обліку вони можуть списуватися відразу на витрати в процесі їх передачі за актом на автомобіль, як і будь-які інші матеріали.

3.5. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ПЕРЕВЕЗЕННЯ Й КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ

Для узагальнення та структуризації витрат при здійсненні перевезень використовують Методичні рекомендації з формування собі-

вартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті. Ці Рекомендації можна застосовувати для цілей планування, ведення обліку й калькулювання собівартості перевезень вантажів та пасажирів, робіт і послуг, пов'язаних із транспортним процесом і на транспортних підприємствах, і на інших підприємствах, які виконують означені роботи (послуги), незалежно від форм власності й підпорядкування, але з урахуванням технологічних та організаційних особливостей кожного підприємства.

Конкретний перелік і склад статей калькулювання собівартості перевезень визначає підприємство. У структурних підрозділах транспортних підприємств, виділених в окремі виробничі одиниці, які належать до інших галузей економіки (промисловість, будівництво, сільське господарство та ін.), застосовують типові положення з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) відповідних галузей.

Собівартість перевезень (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт та послуг, що забезпечують перевезення.

Витрати на здійснення перевезень (робіт, послуг) характеризують видатки поточного періоду (року, кварталу, місяця) на ці цілі. Витрати на перевезення (роботи, послуги) включають у собівартість того звітного періоду, в якому вони виникли, незалежно від дати сплати грошових коштів. Непродуктивні витрати і втрати відображаються в обліку того звітного періоду, в якому вони виникли.

Витрати в іноземній валюті на виконання перевезень (робіт, послуг) належать на собівартість у гривнях згідно з офіційним курсом Національного банку України, що діє на дату здійснення витрат.

Калькулювання собівартості – це визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) за окремими їх видами. За допомогою калькулювання визначають собівартість одиниці робіт (послуг), усього їх обсягу, собівартість виробництва за окремими структурними підрозділами підприємства, за різними виробничими процесами й загалом за підприємством.

Планування собівартості перевезень (робіт, послуг) уходить до складу плану економічного та соціального розвитку транспортних підприємств, які розробляються на підставі показників планового

обсягу перевезень вантажів і пасажирів, інших робіт та послуг, продуктивності праці, фонду її оплати тощо господарюючими суб'єктами самостійно. Це являє собою систему техніко-економічних розрахунків, які визначають величину витрат на здійснення перевезень (робіт, послуг).

Мета обліку витрат і визначення собівартості перевезень (робіт, послуг) – вчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат на їх виконання, обчислення фактичної собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг), здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів. Облікові дані щодо витрат використовують для оцінювання фінансово-господарської діяльності підприємств та їх структурних підрозділів, визначення фактичної ефективності проведених організаційно технічних заходів, виявлення резервів скорочення витрат, виконання аналітичних розрахунків.

При здійсненні планування, обліку та калькулювання собівартості повинно бути забезпечене повне зіставлення планових і звітних даних щодо складу класифікації витрат, об'єктів і одиниць калькулювання, методів розподілу витрат між об'єктами калькулювання й плановими (звітними) періодами.

Для правильної організації планування, обліку, калькулювання та аналізу собівартості перевезень витрати на перевезення (роботи, послуги) класифікуються за різними ознаками.

За місцем виникнення витрати на перевезення (роботи, послуги) групуються в розрізі відокремлених структурних підрозділів транспортних підприємств.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне, обслуговувальне (невиробниче).

До основного виробництва належать відокремлені структурні підрозділи підприємств, які безпосередньо здійснюють перевезення, виконують роботи та послуги, що належать до основного виду діяльності: перевезення вантажів, пасажирів, транспортно-експедиційні послуги для підприємств, організацій та населення; навантажувально-розвантажувальні роботи; такелажні роботи, експлуатація складів, перевалочних пунктів, вантажних станцій, контейнерів, інші роботи та послуги.

Допоміжні виробництва створюються для обслуговування підрозділів основного виробництва: виконання робіт із технічного обслуговування, ремонту рухомого складу, інших основних засобів, за-

безпечення інструментом, запасними частинами для ремонту транспортних засобів та устаткування, різними видами енергії, транспортними й іншими послугами. До підрозділів допоміжних виробництв належать ремонтні цехи, дільниці, майстерні, енергетичні, експериментальні й інші підрозділи.

До невиробничого господарства належать підрозділи, які переважно займаються обслуговуванням колективів працівників транспортних організацій: житлово-комунальне господарство, культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства, науково-дослідні, оздоровчі, спортивні й інші структурні підрозділи, які не беруть участі в здійсненні та забезпечені перевезень.

За видами витрати класифікують за економічними елементами та статтями калькуляції.

Елементи витрат розуміють як економічно однорідні види витрат: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. Групування витрат за економічними елементами здійснюється для організації контролю за рівнем витрат загалом по підприємству, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових коштів.

Групування витрат за статтями калькуляції призначене для організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів перевезень, обчислення витрат у розрізі структурних підрозділів підприємства.

За способами віднесення на собівартість перевезень витрати поділяються на прямі та непрямі. До прямих витрат належать витрати, які можуть бути безпосередньо включені до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг). До непрямих витрат належать витрати, безпосередньо не пов’язані з виконанням транспортних робіт, послуг. До таких витрат належать загальновиробничі витрати, які включають витрати з управління та обслуговування виробничого процесу.

За ступенем впливу обсягів перевезень (робіт, послуг) на рівень витрат, витрати поділяються на змінні й постійні. До змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом зі зміною обсягів перевезень (робіт, послуг). Зокрема, витрати на паливно-мастильні матеріали, електроенергію, запасні частини й комплектувальні, оплату праці працівників, зайня-

тих на перевезеннях, відрахування на соціальні заходи тощо. Постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням або зменшенням обсягів перевезень (робіт, послуг) істотно не змінюється. До них належать витрати, пов'язані з обслуговуванням й управлінням діяльністю виробничих підрозділів та витрати на забезпечення загальногосподарських потреб.

За складом витрати поділяються на одноелементні, тобто економічно однорідні, та комплексні, які складаються з кількох елементів.

За звітними періодами витрати на перевезення (роботи, послуги) поділяються на поточні, витрати майбутніх періодів і минулих періодів.

За доцільністю витрати поділяються на продуктивні, непродуктивні, надзвичайні. Непродуктивними витратами вважаються витрати, що виникли як наслідок недостатньої організації виробництва й управління, відхилень від технологічних норм, псування матеріальних цінностей.

До витрат від надзвичайних подій (утрати від стихійного лиха, від техногенних катастроф, аварій та ін.) належать і втрати за наслідками цих подій, і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини й матеріалів тощо).

Витрати звичайної діяльності підприємства складаються з витрат операційної та іншої діяльності. Інша діяльність включає інвестиційні витрати (на будівництво, придбання необоротних активів і фінансових інвестицій) та фінансові витрати (сплачені відсотки за користування отриманими кредитами, за випущеними облігаціями, за фінансовою орендою та інших витрат звичайної діяльності, які не пов'язані безпосередньо з перевезеннями).

Витрати операційної діяльності підприємства складаються з виробничої собівартості перевезень, адміністративних витрат, витрати на збут та інших операційних витрат.

Витрати операційної діяльності підприємств транспорту відповідно до їх економічного змісту групуються за такими елементами:

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

До *виробничої собівартості* перевезень належать:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;

– загальновиробничі витрати.

До наведеної типової номенклатури статей калькуляції можуть вноситися зміни з урахуванням організаційної структури транспортних підприємств, характеру й рівня організації перевезень, питомої ваги витрат у собівартості окремих видів перевезень, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

Наприклад, для підприємств перевізників авіаційного транспорту цей перелік доповнюється статтею «аеропортові витрати», для підприємств автомобільного транспорту – статтею «автомобільні шини», для підприємств морського та річкового транспорту – статтею «навігаційні витрати» та ін.

До статті калькуляції *«Прямі матеріальні витрати»* включається вартість усіх видів паливно-мастильних та інших матеріалів (включаючи транспортно-заготівельні витрати), що використані й безпосередньо на виконання перевезень (робіт, послуг), і на технологічні операції в процесі підготовки рухомого складу до експлуатації, а також витрати паливно-мастильних матеріалів на допоміжно-службовий, навчально-тренувальний, невиробничий нальоти годин.

До статті калькуляції *«Прямі витрати на оплату праці»* включають усі витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень (робіт, послуг), обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно із чинними на підприємствах системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, які належать до елементу «Витрати на оплату праці».

До статті калькуляції *«Інші прямі витрати»* належать:

– відрахування від витрат на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих здійсненням перевезень (робіт, послуг);

– витрати на всі види ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування рухомого складу, що безпосередньо бере участь у перевезеннях, пов'язані з покращенням рухомого складу і/або забезпеченням відповідності його технічного стану вимогам безпеки руху та іншим експлуатаційним вимогам:

– вартість запасних частин, приладів, обладнання, пального й матеріалів, які витрачають для виконання ремонту власними підрозділами;

– вартість ремонтних робіт та послуг, виконаних сторонніми підприємствами й організаціями;

– витрати на оплату праці й відповідні відрахування від неї працівників, які виконують ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів;

– вартість інструментів, виданих для поновлення їх запасу на транспортних засобах;

– вартість матеріалів, що витрачають на утримання законсервованих транспортних засобів, витрати на їх консервацію і розконсервацію;

– витрати на страхування транспортних засобів у разі їх ремонту за кордоном;

– вартість робіт за доводкою на повітряному транспорті, викликаних установленням нових типів (моделей) обладнання, приладів й апаратури;

– вартість матеріалів, що використовують для ремонту, монтажу та дезінфекції побутового обладнання пасажирських салонів.

До статті калькуляції *«Загальновиробничі витрати»* включаються витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу, які не передбачені в попередніх статтях:

– витрати на утримання апарату управління виробництвом (оплата праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату службових відряджень працівників апарату управління виробничих структурних підрозділів підприємства, технічне й інше формаційне забезпечення управління виробництвом тощо);

– амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

– витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів, обладнання загальновиробничого призначання, у т. ч. утримання резервного рухомого складу;

– витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці й відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, покращенням якості робіт, послуг, підвищенням їх надійності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати

матеріалів, купівельних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

– витрати на утримання виробничих будівель, споруд і приміщень (опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення тощо);

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці, у т. ч. за невідпрацьований, але оплачений час на виробництві, відрахування на соціальні заходи, обов'язкове страхування загальновиробничого персоналу, сума пільг у зв'язку з продажем форменого одягу виробничого персоналу за зниженими цінами, витрати на відрядження й на переміщення виробничого персоналу, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю робіт, послуг, утримання воєнізованої, пожежної та сторожової охорони);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки, виробничу санітарію й охорону навколишнього середовища;

– податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, які включаються до собівартості виробництва;

– інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв, витрати, зумовлені аваріями та катастрофами, порушеннями правил технічної експлуатації транспорту, нестачі в межах норм природного убутку тощо).

До статті калькуляції *«Автомобільні шини»* включаються всі витрати, пов'язані з експлуатацією автомобільних шин:

– витрати, пов'язані із заміною та встановленням автомобільних шин на колеса; транспортно-заготівельні витрати й націнки підприємств постачальників у частині, що припадає на вартість автомобільних шин, виданих зі складу в поточному місяці;

– витрати, пов'язані з ремонтом автомобільних шин.

До статті калькуляції *«Навігаційні витрати»* включаються витрати, безпосередньо пов'язані з експлуатацією морського й річкового флоту, на:

– утримання екіпажу, пасажирів і суден у процесі перевезень (послуги криголамів, буксирів і катерів, доставка продовольства та білизни на судна й з них у порт приписки, ремонт і прання спецодягу та суднової білизни, витрати на дезінфекцію, дератизацію, дегазацію, придбання й доставка прісної води, вартість баласту, його навантаження та розвантаження, чистка танкерів, перешвартування та шлюзування суден, заміна недоторканного шлюпочного штормового запасу продуктів, витрати на придбання морських карт, лоцій, довід-

ників, навігаційних інструментів, матеріально технічне забезпечення обслуговування пасажирів, передбачене вартістю проїзду, представницькі витрати капітана, а також інші витрати капітана або за його дорученням інших осіб командного складу для службових цілей у закордонному плаванні в межах установленого ліміту, витрати на прокат кіно та відеофільмів для екіпажу транспортного судна в закордонному плаванні та інші культурні потреби, у т. ч. в закордонних портах, утримання членів екіпажів у лікарнях у закордонних портах, виплата інвалюти замість добових, вартість харчового забезпечення членів екіпажів, витрати на оплату послуг нотаріальних контор у разі складання морських протоколів, витрати на поштово-телеграфні, супутникові й інші послуги зв'язку);

– суднові та портові збори в морських і річкових портах, у т. ч. іноземних (адміністративний, буксирний, вантажний, доковий, канальний, корабельний, карантинний, консульський, лоцманський, маяковий, понтонний, причальний, протипожежний, санітарний, сигнальний, митний, швартовий, якірний);

– агентування;

– страхування суден, вантажів, фрахтів, ризиків;

– інші навігаційні витрати.

До статті калькуляції *«Стивідорні витрати»* включаються витрати, пов'язані із завантаженням і розвантаженням суден у разі, коли за умовами перевезень ці витрати несе судноплавна компанія. До цієї статті належать витрати:

– з доставки вантажів до борту судна;

– охорона вантажу, зважування, обмір і закріплення вантажу;

– вартість матеріалів для закріплення вантажу;

– оренда складів, кранів;

– витрати на завантажування й розвантажування;

– складські, тальманські, супервайзерські послуги;

– інші аналогічні послуги.

До статті калькуляції *«Аеропортові витрати»* авіапідприємства перевізники включають аеропортові збори за обслуговування повітряних суден (ПС) в аеропортах (згідно з DOC 9562 «Керівництво по економіці портів» ІКАО, 1991 р.):

– збір за посадку зліт повітряних суден (у т. ч. аеродромне диспетчерське обслуговування повітряного руху в зоні дії аеропорту);

– збір за наднормативну стоянку ПС;

– пасажирський збір (за користування терміналами до початку реєстрації);

– збір за гарантування авіаційної безпеки;

– збір за наземне обслуговування (хендлінг);

– додаткові послуги, які надаються за запитом при обслуговуванні ПС.

Облік забезпечується на основі рахунків, виставлених перевізникові аеропортом.

Облік і *калькулювання фактичної собівартості* перевезень на транспортних підприємствах здійснюють із використанням нормативного, позамовного методів, стандарт-костінгу або простим підрахунком витрат.

Основні елементи нормативного методу: облік витрат на виконання окремих видів перевезень за чинними нормами; облік відхилень від норм; облік зміни норм.

Основні завдання нормативного методу – вчасне попередження нераціонального витрачання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів підприємства; сприяння виявленню резервів зниження собівартості перевезень; оперативне правління формуванням витрат виробництва.

Нормативний метод обліку витрат виробництва сприяє вчасному виявленню і встановленню причин відхилень фактичних витрат від чиних норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва й управління.

Нормативний метод обліку й калькулювання витрат на виробництво передбачає:

– створення системи чинних прогресивних норм і нормативів;

– поточний облік і калькулювання нормативної собівартості;

– виявлення й облік витрат, пов’язаних із відхиленнями від чинних норм і нормативів;

– виявлення місць, причин і винуватців відхилень;

– системний облік зміни норм і нормативів;

– визначення фактичної собівартості як алгебраїчної суми нормативної її величині, відхилень від норм.

Зведений облік витрат на експлуатацію рухомого складу, його обслуговування та ремонт при нормативному методі ведеться за статтями витрат у розрізі окремих видів перевезень (робіт, послуг) із виявленням і обліком відхилень від норм у кожному з показників.

Нормативи витрат повинні розроблятись з урахуванням особливостей і конкретних умов діяльності підприємства, окремо для кожного виробничого підрозділу, що потрібно для вчасного виявлення відхилень, аналізу їх причин, унесення змін у нормативи.

Відхиленням від норм вважаються і перевитрати, і економія матеріальних, трудових та інших витрат (у т. ч. зумовлених заміною матеріалів і запчастин, оплатою непередбачених технологічним процесом робіт, доплатами за відступи від нормальних умов праці тощо).

Для обчислення фактичної собівартості перевезень у разі застосування нормативного методу обліку основою використовують нормативну калькуляцію.

Фактичну собівартість перевезень обчислюють додаванням до нормативної собівартості або відніманням від неї виявлених у звітному періоді відхилень від норм і зміни норм.

Для складання нормативної, планової і звітної калькуляцій застосовують єдину номенклатуру статей витрат.

Фактичні витрати, які перевищують нормативні, не включаються до витрат виробництва, якщо такі перевитрати пов’язані зі зловживаннями, нестачами, крадіжками, нетехнологічним використанням, порушенням правил зберігання.

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості передбачає відокремлений облік витрат із кожного виду перевезень (робіт, послуг) у розрізі статей витрат.

Об’єктом обліку й калькулювання при застосуванні цього методу є окремі види перевезень (робіт, послуг), а калькуляційними одиницями – відповідні одиниці їх виміру.

Собівартість перевезень, тобто сума витрат, що припадає на калькуляційну одиницю, визначають діленням суми фактичних витрат із кожного об’єкта калькулювання на відповідний обсяг виконаних перевезень.

Як узагальнювальну калькуляційну одиницю транспортної роботи використовують показник суми витрат, що припадають на гривню отриманих підприємством доходів.

Витрати на оплату праці основних працівників, зайнятих на виконанні окремих видів перевезень, безпосередньо включають до собівартості відповідних об’єктів калькулювання. Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнене, їх розподіляють відповідно до питомої ваги даного виду перевезень у структурі доходів підприємства.

Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати основних працівників включають у собівартість перевезень відповідно до розміру відповідних витрат на оплату праці й порядку, установленого чинним законодавством.

Вартість паливно-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, витрачених на здійснення певних видів перевезень, включають до їх собівартості за прямою ознакою відповідно з установленими нормами.

Якщо деякі мастильні й інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до певних видів перевезень, їх вартість уключають у собівартість окремих об'єктів калькулювання шляхом розподілу пропорційно до вартості витраченого пального.

Витрати за статтею «Прямі матеріальні витрати» відображаються в обліку за фактичною вартістю матеріальних ресурсів, фактично використаних безпосередньо на здійснення перевезень.

Амортизаційні відрахування включаються безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг).

Амортизаційні відрахування, пов'язані із транспортними засобами, що експлуатувались при здійсненні кількох видів перевезень (робіт, послуг), розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягів перевезень (робіт, послуг).

Витрати на технічне обслуговування й поточний ремонт рухомого складу, безпосередньо зайнятого на певному виді перевезень (робіт, послуг), включаються до собівартості за прямою ознакою.

Якщо витрати на технічне обслуговування й поточний ремонт або окремі їх елементи віднести до певних видів перевезень (робіт, послуг) неможливо, їх розподіляють за одним із таких методів:

– відповідно до питомої ваги планової суми витрат на технічне обслуговування та ремонт у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг);

– виходячи з питомої ваги даного виду перевезень (робіт, послуг) у структурі доходів підприємства;

– виходячи з планової трудомісткості ремонтних робіт.

Витрати за статтею «Автомобільні шини» включаються безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень.

Якщо автомобіль здійснював кілька видів перевезень, то витрати, пов'язані з експлуатацією встановлених на ньому шин, розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягу перевезень.

Навігаційні витрати включаються безпосередньо до витрат на здійснення конкретних видів перевезень.

Стивідорні витрати включаються безпосередньо до собівартості того виду перевезень, під час якого вони мали місце. Якщо ці витрати неможливо прямо віднести до певного виду перевезень, їх розподіляють пропорційно до обсягів перевезень.

Аеропортові витрати включаються безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень. Якщо ці витрати неможливо безпосередньо від-нести до певного виду перевезень, їх розподіляють пропорційно до обсягів перевезень.

Фактична сума загальновиробничих витрат транспортних підприємств щомісячно розподіляється між:

– основним виробництвом із подальшим розподілом між видами перевезень; допоміжними виробництвами в частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також для реалізації;

– обслуговувальними виробництвами;

– капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом.

Залежно від видів виконуваних перевезень (робіт, послуг), технічного оснащення рухомого складу й інших умов загальновиробничі витрати, віднесені до основного виробництва, розподіляються між окремими видами перевезень за одним із таких методів:

– пропорційно до заробітної плати основних працівників;

– відповідно до питомої ваги планової суми загальногосподарських витрат у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень;

– на 1 грн фактичних доходів за окремими видами перевезень;

– пропорційно до суми витрат з інших калькуляційних статей;

– пропорційно до приведеної кількості автомобілів на автотранспортних підприємствах.

Протягом звітного періоду підприємство повинно забезпечувати постійність вибраних методів розподілу непрямих витрат.

На транспортних підприємствах до допоміжних виробництв належать цехи, майстерні й інші виробничі підрозділи, що виконують:

– роботи з технічного обслуговування й ремонту рухомого складу;

– роботи з ремонту, господарського обслуговування та утримання будівель, споруд, обладнання й інших основних фондів;

– ремонт агрегатів, вузлів і деталей рухомого складу;

– ремонт і відновлення автомобільних шин;

– кузовні та столярні роботи;
– діагностування і технічний контроль;
– миття транспортних засобів;
– ковальські та зварювальні роботи;
– виробництво енергії (котельні, електростанції, підстанції);
– експлуатацію й утримання очисних споруд;
– інші роботи та послуги.

Собівартість робіт та послуг допоміжного виробництва планується і обліковується за номенклатурою статей калькуляції, установленою для відповідних галузей економіки.

Собівартість робіт і послуг, що надаються одними допоміжними підрозділами іншим, а також основному виробництву, визначають відповідно до фактичної суми витрат. Собівартість робіт і послуг, що виконують виробничі підрозділи для власних потреб, визначають, відповідно до прямих витрат.

У зведеному обліку витрати групуються за видами перевезень, структурними підрозділами тощо. Зведений облік витрат на виробництво здійснюється на основі узагальнених даних, отриманих у після обробки первинної документації.

На підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує виділення в собівартості перевезень витрат окремих структурних підрозділів. На підприємствах із безцеховою структурою управління зведений облік витрат на виробництво ведеться за видами перевезень загалом по підприємству.

Дані зведеного обліку використовують під час складання калькуляції фактичної собівартості.

На підприємствах, які застосовують нормативний метод обліку, фактичну собівартість кожного виду перевезень визначають додаванням до нормативної собівартості величини виявлених у зведеному обліку відхилень і зміни норм за кожною статтею витрат.

Якщо на підприємствах поточні норми значно відрізняються від планових, зведений облік витрат і калькулювання фактичної собівартості перевезень здійснюється з використанням нормативних калькуляцій.

На підприємствах, де чинні норми незначною мірою відрізняються від планових, за основу обліку відхилень беруть норми, закладені до планових калькуляцій собівартості окремих видів перевезень. Якщо норми витрат змінюються в процесі виконання перевезень, виявлену

різницю враховують окремо як пов'язану зі зміною норм, а планова собівартість залишається попередньою.

На підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво складаються калькуляції фактичної собівартості, які використовують для контролю за виконанням плану собівартості й окремих видів, і всього обсягу перевезень. Звітні калькуляції складають на всі здійснені підприємством види перевезень.

У разі застосування нормативного методу обліку перед заповненням форми звітної калькуляції складається відомість розрахунку собівартості кожного виду перевезень, у якій собівартість одиниці визначають у розрізі виробничих підрозділів за окремими статтями витрат із виділенням витрат за нормами, змінами норм і відхиленнями від норм.

Калькулювання собівартості перевезень пасажирів, багажу й пошти та перевезень вантажів на залізничному транспорті виконує тільки управління залізниці по залізниці загалом згідно з Галузевою інструкцією з калькулювання собівартості перевезень на залізничному транспорті.

Структурні підрозділи залізниць здійснюють групування витрат на перевезення за «Номенклатурою витрат по основній діяльності підприємств залізничного транспорту України».

Об'єкти калькулювання собівартості перевезень на залізничному транспорті:

– вантажні перевезення;

– пасажирські перевезення;

– перевезення багажу та вантажобагажу;

– перевезення пошти.

Собівартість перевезень розрізняється за сполученнями:

– вантажними – у прямому й місцевому;

– пасажирськими – у далекому та приміському сполученнях, а також за видами тяги: електричної й тепловозної, мотор вагонної та дизельної.

За одиницю калькуляції собівартості перевезень вантажу, багажу та вантажобагажу приймається 10 тонно-кілометрів, пасажирів – 10 пасажиро-кілометрів, пошти – 10 вагоно-кілометрів поштових вагонів.

Найважливіший етап калькулювання перевезень на залізничному транспорті – розподіл експлуатаційних витрат між видами перевезень, сполучень і тяги. Розподіл витрат проводить кожний структурний підрозділ (господарством) залізниці за окремими статтями чи групами статей.

Основні розрахунки з розподілу експлуатаційних витрат між видами перевезень, а також різними видами тяги виконують залізниці на основі даних звітів підвідомчих підприємств і господарств.

3.6. Облік операцій із перевезення вантажів і пасажирів

Відображення операцій у бухгалтерському обліку залежить від того, чи автомобільні перевезення здійснює спеціалізована транспортна організація, чи власним транспортом будь-якого підприємства. Суб'єкти, які спеціалізуються на здійсненні транспортних перевезень за договорами із замовниками, доходи операційної діяльності відображають на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», витрати – на 903 «Собівартість наданих послуг». Відповідно підприємства, які оплачують послуги за перевезення згідно з НП(С)БО 9 «Запаси», ураховують транспортно-заготівельні витрати у складі вартості придбаних товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ). До складу таких витрат включають:

– витрати на заготівлю запасів;

– оплату тарифів за навантажувально-розвантажувальні роботи;

– оплату тарифів за транспортування всіма видами транспорту (включаючи страхування ризиків транспортування).

Ураховуючи норми НП(С)БО 9 «Запаси» ведеться облік і відноситься ТЗВ до вартості оприбуткованих матеріальних цінностей при перевезенні таких вантажів власним транспортом і транспортом перевізника (табл. 3.6.1, 3.6.2).

Для обліку виконаних *пасажирських перевезень* в АТП застосовують подорожні листи, проїзні квитки, на автомобілях таксі подорожні листи, звірені з показниками тарифних лічильників.

Таблиця 3.6.1

Типові кореспонденції з обліку перевезень вантажів транспортом перевізника

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Отримані кошти за продані матеріали	311	36

Закінчення таблиці 3.6.1

1	2	3
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
Відображено доходи від реалізації матеріальних цінностей	361	70
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	70	643
Віднесено на фінансовий результат	70 79	79 90
У покупця ТМЦ		
Здійснена передоплата продавцеві	371	311
Відображена сума податкових зобов'язань із ПДВ	641	644
Здійснена передоплата АТП	371	311
Відображена сума податкових зобов'язань із ПДВ	641	644
Відображено одержані матеріальні цінності	20, 28	631
Включено ТЗВ до вартості матеріалів	20, 28	685
Сума податкового кредиту з ПДВ щодо матеріалів	644	631
Сума податкового кредиту з ПДВ щодо їх транспортування	644	685
Зарахування наперед перерахованого авансу за цінності	631	371
Зарахування наперед перерахованого авансу за транспортні послуги	685	371
В АТП		
Надійшли кошти за послуги (аванс)	311	681
Відображено суму ПДВ	643	644
Пред'явлено рахунок за транспортування вантажу	361	703
Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643
Нарахована заробітна плата водієві	23	661
Проведені відрахування на соціальні заходи	23	65
Списано паливно-мастильні матеріали	23	203
Списані на реалізацію витрати на здійснення перевезень	903	23
Віднесено на фінансовий результат: витрати доходи	791 703	903 791

Таблиця 3.6.2

Типові кореспонденції з обліку перевезень вантажів власним транспортом

Зміст операцій	**Кореспонденція рахунків**	
	Д-т	**К-т**
1	**2**	**3**
Здійснено передоплату продавцеві за придбані матеріали	631	311
Нараховано ПДВ (кредит)	641	644

Закінчення таблиці 3.6.2

1	2	3
Відображено одержання матеріалу	201	631
Відображено суму ПДВ	644	631
Відображено витрати: – з оплати праці водієві – відрахування на соціальні заходи – паливно-мастильні матеріали	 23 23 23	 661 65 203
Отримано грошові кошти	311	631
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
Відображено реалізацію проданих матеріалів	361	712
Відображено нарахування ПДВ	712	643
Списано облікову вартість матеріалів	943	201
Списано на фінансові результати: витрати доходи	791 712	943 791

Квитки на проїзд у пасажирському автотранспорті є бланками суворої звітності, їх видають підзвітні особи тільки квитковим касирам. Усі види квитків обліковують на балансовому рахунку 2-го порядку 209 «Інші матеріали» як матеріальні цінності за фактичною вартістю їх придбання. Одночасно на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» ведеться їх кількісний облік за номінальною вартістю. Списання квитків із позабалансового рахунка за номінальною вартістю здійснюють на підставі відповідних документів про їх реалізацію: квитково-облікові листи ф. № 11 АП (для міського та приміського автотранспорту) і 12 АП (для міжміського сполучення).

Таблиця 3.6.3

Типові кореспонденції обліку пасажирських перевезень

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Оплачено рахунок за придбання бланків квитків	631	311
Відображено ПДВ (податковий кредит)	641	631
Отримано квитки: за фактичною вартістю їх придбання за номінальною вартістю	 209 081	 631 -
Видано у квиткову касу під звіт касирові квитки зі складу	082	081
Включено до адміністративних витрат купівельну вартість квитків, виданих у квиткову касу	92	209

Закінчення таблиці 3.6.3

1	2	3
Видано квитки під звіт водієві (кондукторові)	083	082
Здано виручку від реалізації квитків у касу підприємства	301	70
Списано вартість квитків із підзвітних осіб	-	083
Здано кондуктором залишок нереалізованих квитків у квиткову касу підприємства	082	083
Здано виручку з каси в банк для зарахування на поточний рахунок автопідприємства	311	301

Перелік нормативних документів, які регулюють діяльність підприємств автотранспорту

1. Закон України «Про автомобільний транспорт» від 05.04.2001 № 2344-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/ laws/ show/2344-14.

2. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені Наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www. uazakon.com/document/spart34/inx 34634.htm.

3. Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 10.02.1998 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uazakon.com/big/text693/pg1.htm.

4. ННП(С)БО 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.

5. ННП(С)БО 9 «Запаси», затверджене Наказом Мінфіну України від 02.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99.

6. ННП(С)БО 16 «Витрати», затверджене Наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

7. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене Наказом Міністерства транспорту України від 30.03.1998 р. № 102 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98.

8. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. №116 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п.

Рекомендована література

1. Базилюк А. В., Малишкін О. І. Бухгалтерський і податковий облік автотранспорту та перевезень : навч. посіб. К. : Центр навч. л-ри, 2011. 256 с.

2. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посіб. К. : Центр навч. л-ри, 2014. 600 с.

Контрольні питання

1. Що таке автотранспортні послуги?
2. Хто може надавати автотранспортні послуги?
3. У чому полягають особливості бухгалтерського обліку на підприємствах автотранспорту?
4. Яким нормативно-правовим документом регламентується організація й діяльність автотранспорту в Україні?
5. Назвіть основі первинні документи з обліку перевезень вантажів і пасажирів.
6. Що таке товарно-транспортна накладна? Охарактеризуйте цей документ.
7. Які витрати належать до витрат, пов’язаних з експлуатацією автотранспорту?
8. Що таке нормування витрат палива?
9. Яким чином та на основі чого визначають суму збитку від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей?
10. Яку інформацію містить такий документ як Картка обліку автомобільної шини?
11. Що являє собою собівартість перевезень та з яких елементів вона формується?
12. Які елементи включаються до статті калькуляції «Навігаційні витрати»?

13. Наведіть типові кореспонденції обліку перевезень вантажів власним транспортом у покупця.

14. Які документи використовують для обліку пасажирських перевезень на АТП?

15. Наведіть типові кореспонденції з обліку пасажирських перевезень.

Задачі для виконання

Задача 1

Підприємство-експедитор отримало замовлення від резидента України на перевезення партії товару з Києва до Кракова (Польща). Це перевезення підприємство здійснює самостійно.

Відповідно до маршруту, його вартість становила 40 тис. грн (обкладається ПДВ за ставкою 0 %). За нього підприємство запросило передоплату. Крім того, за підсумками перевезення воно виставило замовникові рахунок, власне, за експедиторські послуги – 4200 грн (з урахуванням ПДВ – 700 грн).

Собівартість послуг із перевезення склала 16 тис. грн, послуг експедирування – 1200 грн. У бухгалтерському обліку та при оподаткуванні ці суми збігаються.

Відобразити операції в обліку експедитора-перевізника та в замовника послуг.

Задача 2

ТОВ «АВТО» вирішило ліквідувати непридатний для подальшого використання автомобіль ЗІЛ 6543.

Первісна вартість авто – 105000 грн, ліквідаційна – 8300 грн, знос – 96 700 грн. Ліквідацію оформлено типовою ф. № ОЗ-3 «Акт ліквідації основних засобів».

У результаті ліквідації авто оприбутковано такі запчастини: рама, оцінена постійно чинною комісією в 3500 грн, три колеса – 3600 грн, моторний блок – 1930 грн, та 2520 кг брухту – 6270 грн. Отримані запаси оприбутковано прибутковим ордером. Тогож дня оприбуткований брухт відвантажили в прийомний пункт.

Відобразити операції в обліку.

Задача 3

ТОВ «Модерн» замінює кузов автомобіля. Вартість нового кузова – 36 000 грн, у т. ч. ПДВ – 6000 грн.

На оплату робіт щодо заміни фірма витратила 900 грн, у т. ч. ПДВ – 150 грн. Керівник прийняв рішення про те, що така заміна призведе до зростання економічних вигід.

Відобразити операції в обліку.

Задача 4

Відобразити операції в обліку автотранспортного підприємства

Зміст господарської операції	**Сума, *грн***
Сплачено вартість автомобіля на умовах попередньої оплати	300 000
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (тільки для вантажних автомобілів)	50 000
Сплачено витрати з доставки	2400
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	400
Отримано вантажний автомобіль від постачальника	240 000
Списано суму ПДВ	60 000
Здійснено взаємозалік заборгованостей	300 000
Включено вартість доставки до початкової вартості автомобіля	2000
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у вартості отриманих послуг з доставки	400
Відображено взаємозалік заборгованостей	2400
Нараховано й сплачено податок із власників автотранспортних засобів	120 120
Нараховано й сплачено суму страхових платежів зі страхування ризиків доставки	600 600
Нараховано й сплачено за реєстрацію автомобіля	500 500
Нараховано й сплачено суму зі страхування цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів	800 800
Уведено автомобіль до експлуатації	?

Задача 5

ТзОВ «Людмила» придбало три нових автомобілі на загальну суму 636 000 грн, плата за державну реєстрацію становить 1560 грн.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Задача 6

ПП «Крок» придбано легковий автомобіль, який був в експлуатації. Договірна вартість становить 45 000 грн, крім того, ПДВ – 9000 грн, загальна вартість купівлі – 54 000 грн. Первісну вартість і суму зносу в документах постачальника не зазначено.

Плата за державну реєстрацію становить 1000 грн. Сума зносу згідно з оціночним актом становить 20 000 грн.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Задача 7

За бартерним договором придбано легковий автомобіль в обмін на готову продукцію. Автомобіль отримано в I кварталі звітного року, готова продукція відвантажена у II кварталі того ж року. Плата за державну реєстрацію автомобіля становить 1000 грн.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Задача 8

Придбано легковий автомобіль, за який у забезпечення заборгованості покупцем видано простий вексель.

Вартість автомобіля становить 120 000 грн (крім того, ПДВ), плата за державну реєстрацію становить 1000 грн.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Задача 9

Підприємство сплатило за технічний огляд власного автомобіля 120 грн, за талон технічного огляду – 48 грн, без ПДВ. Відобразити операції бухгалтерськими проведеннями.

Задача 10

На станції технічного обслуговування проводилися такі види робіт для вантажного автомобіля:

1. Технічний огляд автомобіля (перевірка працездатності компресора й гальмівної системи) – 820 грн.
2. Прочистка сапунів і доливка мастил – 400 грн.
3. Ремонт ходової частини – 1000 грн (ремонт).
4. Заміна акумуляторної батареї – 2500 грн (ТО).

Крім того, ПДВ – ?

Усього до сплати – ?.

Підприємство розрахувалося зі станцією технічного обслуговування (СТО) коштами з поточного рахунку.

Господарські операції відобразити проводками.

Задача 11

Підприємство своїми силами (господарським способом) виконало капітальний ремонт вантажного автомобіля.

1. Для ремонту використано:

– Запасні частини на суму 32 000 грн (без ПДВ);

– ПММ на суму 500 грн (без ПДВ);

– Інші матеріали на суму 2500 грн (без ПДВ).

2. Нараховано заробітну плату робітникам підприємства, які виконували капітальний ремонт – 1800 грн, та проведені відрахування на соціальні заходи за чинними ставками.

3. Нараховано знос (амортизацію) технологічного обладнання, використаного для проведення ремонту автомобіля, на суму 200 грн.

Відобразити вказані операції в бухгалтерському обліку.

Задача 12

Підприємство «Фаворит» у червні ц. р. на умовах наступної оплати придбано запчастини для ремонту автомобілів на суму 6000 грн (із ПДВ).

У цьому ж місяці для ремонту автомобілів передано запчастини на суму 3500 грн. Ремонт здійснювали робітники підприємства, яким нараховано заробітну плату на суму 600 грн, а також проведені відрахування на соціальні заходи за чинними ставками.

Вартість ремонту віднесено на витрати підприємства.

Відобразити вказані операції в бухгалтерському обліку.

Задача 13

У постачальника підзвітною особою було придбано ПММ на суму 1926 грн (у т. ч. ПДВ).

Придбані ПММ використовуватимуться в господарській діяльності покупця для вантажних автомобілів.

Відобразити цю ситуацію у бухгалтерському обліку продавця й покупця.

Задача 14

Підприємство у звітному періоді придбало бензин, вартість якого становила 1200 грн, у т. ч. ПДВ. Протягом звітного періоду бензин було використано:

– для заправлення вантажних автомобілів, використовуваних для доставлення товарів покупцям, – на суму 600 грн;

– для заправлення легкових автомобілів, використовуваних для адміністративних потреб, – на суму 350 грн.

Відобразити в бухгалтерському обліку наведені господарські операції.

Задача 15

Підприємство ПАТ «Міраж» уклало договір купівлі-продажу з ТзОВ «Автомобіліст».

Згідно з договором ПАТ «Міраж» зобов'язане через АЗС, що йому належить, реалізувати ТзОВ «Автомобіліст» бензин марки А-95 на суму 4 320 грн (у т. ч. ПДВ).

Умови договору:

1. Бензин відпускається ТзОВ «Автомобіліст» за талонами, у яких зазначено марку й вартість бензину.

2. Термін дії талонів – місяць, по закінченні якого не отоварені талони підлягають поверненню продавцеві.

3. Акт приймання-передачі бензину, фактично відвантаженого з резервуарів підприємства в баки автотранспорту ТзОВ «Автомобіліст», складається в останній день місяця (по закінченні терміну дії талонів).

4. Видача рахунку – фактури покупцеві проводиться при складанні акту приймання – передачі.

5. ТзОВ «Автомобіліст» проводить стовідсоткову передоплату суми, що вказана в договорі.

6. Облікова вартість палива за обліковими даними ПАТ «Міраж» становить 2 520 грн.

Протягом місяця ТзОВ «Автомобіліст» забезпечило отримання бензину А-95 на всю суму, вказану в договорі.

Зазначені господарські операції відобразити в бухгалтерському обліку ПАТ «Міраж» і ТзОВ «Автомобіліст».

Задача 16

Продавець реалізував покупцеві (для легкових автомобілів) ПММ на суму 9000 (у т. ч. ПДВ). Собівартість ПММ становить 6840 грн.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку продавця й покупця.

Задача 17

Автобаза проводила ремонт автомобільних шин у ремонтному цеху. Вартість послуг із ремонту становила 2200 грн.

Для ремонту автошин автобаза використала матеріали на суму 3500 грн, і зі складу для ремонту були передані шини на суму 12 000 грн.

Накладні витрати становили – 650 грн працівникам, які проводили ремонт, була нарахована заробітна плата на суму 1200 грн, відрахування на соціальні заходи за чинними ставками. Після ремонту автомобільні шини були передані на склад у підзвіт керівникові.

Відобразити перераховані вище операції в регістрах бухгалтерського обліку автобази.

Задача 18

Підприємством, що має на балансі автомобільний транспорт, надано послуги з перевезення вантажів за договором перевезення на суму 2 525 грн, у т. ч. ПДВ, витрати на експлуатацію автотранспорту становили 2000 грн. Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Задача 19

Підприємство закупило бланки квитків на проїзд в автобусах загального користування в кількості 10 000 шт. за номінальною вартістю одного квитка 3 грн. Вартість бланків квитків з ПДВ – 360 грн. Виручка від реалізації квитків становила 24 000 грн.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Задача 20

Виручка на суму 48 000 грн надійшла з каси автовокзалу на поточний рахунок автопідприємства, що займається перевезенням пасажирів на автобусах за маршрутами приміського та міжміського сполучення.

Обов’язковий страховий збір, сплачений пасажирами й перерахований страховій компанії, – 2400 грн.

Вартість реалізованих квитків – 4560 грн (у т. ч. ПДВ), сума відшкодування бюджету у зв’язку з регулюванням тарифів на перевезення – 1140 грн (у т. ч. ПДВ).

Виробнича собівартість послуг з перевезення пасажирів – 20 800 грн; адміністративні витрати – 4000 грн, інші операційні витрати – 1200 грн.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Задача 21

Підприємство придбало 500 л бензину А-95 на суму 10 000, у т. ч. суму ПДВ. При цьому бензин залишається на відповідальному зберіганні АЗС і буде відпускатися відповідно до потреб за талони номіналом 10 л кожний.

Відобразити бухгалтерські проведення з придбання ПММ за кошти.

Задача 22

Підприємство за бартерним контрактом придбало бензин А-95 у кількості 1000 л в обмін на товари (обмін неподібними активами).

Облікова вартість товарів становить 20 000 грн; контрактна вартість відпущених взамін цінностей – 16 000 грн, крім того, ПДВ. Решта оплачена грошима з поточного рахунку. Бензин оприбутковано в повному обсязі. Перша подія – відвантаження товару.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку з придбання ПММ за бартером.

Задача 23

Підзвітною особою на АЗС були придбані ПММ на суму 500 грн, крім того, ПДВ.

Придбані ПММ використовуватимуться для вантажного автомобіля.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку з придбання ПММ підзвітною особою.

Задача 24

На київському підприємстві (II кліматична зона), станом на 05.01 ц. р., було проведено інвентаризацію ПММ, які зберігалися в наземних сталевих резервуарах понад місяць.

За обліковими даними на складі до проведення інвентаризації зберігалося 1500 кг бензину А-92. Унаслідок інвентаризації виявлено нестачу бензину А-92, що належить до I групи нафтопродуктів (норма 0,09 кг на 1 т) у кількості 11 кг. Облікова вартість бензину становить 18,50 грн за 1 кг.

Інвентаризаційна комісія визначила, що винною особою є матеріально-відповідальна особа. Індекс інфляції становить 1,01.

Визначити суму природних утрат, розмір нестачі, відобразити бухгалтерські проведення.

Задача 25

Підприємство придбало 10 шин по 2300 грн, крім того, ПДВ, і акумулятор для вантажного автомобіля вартістю 1500 грн, крім того, ПДВ 20 %.

У звітному кварталі в експлуатацію надійшли три шини й акумулятор.

Відобразити бухгалтерські проведення з обліку шин й акумуляторів.

Задача 26

Підприємство «А» придбало в підприємства «Б» матеріали на суму 60 тис. грн, у т. ч. ПДВ. Транспортування вантажу здійснювалося вантажним автомобілем продавця.

Нараховано заробітну плату водієві в розмірі 200 грн, зроблені нарахування на оплату праці розміром 44 грн, списано ПММ на суму 400 грн.

Відобразити бухгалтерські проведення з обліку перевезень вантажу в покупця та продавця.

Задача 27

Підприємством, що має на балансі автомобільний транспорт, надано послуги з перевезення вантажів за договором на суму 2520 грн, у т. ч. ПДВ.

Витрати на експлуатацію автомобіля становить 2000 грн.

Відобразити бухгалтерські проведення з обліку перевезень вантажу.

Тести до теми 3

1. Укажіть правильне твердження:

а) особливістю обліку в транспортних підприємствах є наявність великої питомої ваги в основних засобах рухомого складу – транспорту, навантажувально-розвантажувальних машин, а також необхідність постійного обліку й контролю їх технічного стану, необхідності заміни окремих вузлів, деталей, їх ремонту;

б) особливістю обліку в транспортних підприємствах є наявність великої питомої ваги в основних засобах рухомого складу – транспорту;

в) особливістю обліку в транспортних підприємствах є наявність навантажувально-розвантажувальних машин;

г) особливістю обліку в транспортних підприємствах є наявність заміни окремих вузлів, деталей, їх ремонту;

г) немає правильної відповіді.

2. Укажіть правильне твердження:

а) для обліку витрат за господарськими операціями транспортних підприємств призначено рахунок 20 «Виробничі запаси»;

б) для обліку витрат за господарськими операціями транспортних підприємств призначено рахунок 23 «Виробництво»;

в) для обліку витрат за господарськими операціями транспортних підприємств призначено рахунок 26 «Готова продукція»;

г) для обліку витрат за господарськими операціями транспортних підприємств призначено рахунок 28 «Товари»;

г) немає правильної відповіді.

3. Укажіть правильне твердження:

а) особливістю обліку є відсутність незавершеного виробництва, усі витрати відносять на собівартість реалізованих послуг;

б) особливістю обліку є відсутність незавершеного виробництва, усі витрати відносять на собівартість придбаних послуг;

в) особливістю обліку є відсутність незавершеного виробництва, усі витрати відносять на собівартість придбаних і реалізованих послуг;

г) особливістю обліку є відсутність незавершеного виробництва, усі витрати відносять на собівартість не реалізованих послуг;

г) немає правильної відповіді.

4. Автомобільний перевізник – це:

а) фізична або юридична особа, яка здійснює на комерційній основі чи за власний кошт перевезення пасажирів чи (та) вантажів транспортними засобами;

б) юридична або фізична особа, для якої на її замовлення виконуються транспорті послуги;

в) юридична або фізична особа, яка надає перевізнику вантаж для перевезення автомобільним транспортом;

г) юридична або фізична особа, яка здійснює приймання вантажу, доставленого автомобільним транспортом;

г) немає правильної відповіді.

5. Замовник транспортних послуг – це:

а) юридична або фізична особа, яка здійснює приймання вантажу, доставленого автомобільним транспортом;

б) юридична або фізична особа, яка виконує перевезення вантажів автомобільним транспортом на комерційній основі (тобто за плату), і цей вид діяльності для неї не може бути єдиним, або одним із інших, або для власних потреб;

в) юридична або фізична особа, яка замовляє транспортні послуги з перевезення пасажирів чи/та вантажів;

г) юридична або фізична особа, яка надає перевізникові вантаж для перевезення автомобільним транспортом;

ґ) немає правильної відповіді.

6. Перевізники, які експлуатують автомобілі, зобов'язані при випуску автомобіля на лінію видавати водієві…

а) товарно-транспортну накладну під розписку;

б) оформлений подорожній лист відповідної типової форми під розписку;

в) талон замовника під розписку;

г) подорожній лист службового легкового автомобіля;

ґ) немає правильної відповіді.

7. Товарно-транспортна накладна типової форми № 1 ТН – це єдиний первинний документ, який є підставою для списання ТМЦ у вантажовідправника й оприбуткування їх у вантажоодержувача при перевезенні вантажів у межах України, а також для їх складського, оперативного й бухгалтерського обліку. Накладна виписується в … примірниках.

а) 2;

б) 3;

в) 4;

г) 1;

ґ) немає правильної відповіді.

8. При розділенні обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених при транспортуванні товарів, рахунок 28 використовується як субрахунок …

а) 281;

б) 282;

в) 283;
г) 285;
ґ) 289.

9. Надходження паливно-мастильних матеріалів на підприємство відбувається так:

а) за оплату коштами;
б) бартером та при виявленні надлишків під час проведення інвентаризації;
в) безоплатно отримані;
г) унесок до статутного капіталу;
ґ) усі відповіді правильні.

10. АТП фактично купують паливно-мастильні матеріали одним із таких способів:

а) за талони;
б) з доставкою на заправний пункт або склад підприємства з подальшим відпуском їх в експлуатацію (використання);
в) за готівку зі складанням авансового звіту;
г) за талони та за готівку зі складанням авансового звіту;
ґ) усі відповіді правильні.

11. Укажіть правильне твердження:

а) якщо паливно-мастильні матеріали надходять на підприємство як унесок до статутного капіталу, то первісною їх вартістю буде узгоджена засновниками справедлива вартість;
б) якщо паливно-мастильні матеріали надходять на підприємство як унесок до статутного капіталу, то первісною їх вартістю буде узгоджена засновниками купівельна вартість;
в) якщо паливно-мастильні матеріали надходять на підприємство як унесок до статутного капіталу, то первісною їх вартістю буде узгоджена засновниками справедлива та купівельна вартість;
г) якщо паливно-мастильні матеріали надходять на підприємство як унесок до статутного капіталу, то первісною їх вартістю буде узгоджена засновниками первісна вартість;
ґ) правильної відповіді немає.

12. Укажіть правильне твердження:

а) якщо ПММ безоплатно надходять на підприємство або в обмін на подібні активи, то їх первісною вартістю буде справедлива вартість.

б) якщо паливно-мастильні матеріали надходять на підприємство як унесок до статутного капіталу, то первісною їх вартістю буде узгоджена засновниками купівельна вартість;

в) якщо паливно-мастильні матеріали надходять на підприємство як унесок до статутного капіталу, то первісною їх вартістю буде узгоджена засновниками справедлива та купівельна вартість;

г) якщо паливно-мастильні матеріали надходять на підприємство як унесок до статутного капіталу, то первісною їх вартістю буде узгоджена засновниками первісна вартість;

ґ) правильної відповіді немає.

13. Відображено списання бензину в межах норм природних утрат:

а) Д-т 947 – К-т 203;
б) Д-т 375 – К-т 716;
в) Д-т 375 – К-т 203;
г) Д-т 716 – К-т 641;
ґ) Д-т 791 – К-т 947.

14. Відображено суму нестачі:

а) Д-т 947 – К-т 203;
б) Д-т 375 – К-т 716;
в) Д-т 375 – К-т 203;
г) Д-т 716 – К-т 641;
ґ) Д-т 791 – К-т 947.

15. Відображено суму нестачі, що підлягає відшкодуванню:

а) Д-т 947 – К-т 203;
б) Д-т 375 – К-т 716;
в) Д-т 375 – К-т 203;
г) Д-т 716 – К-т 641;
ґ) Д-т 791 – К-т 947.

16. Сума виявленої нестачі списана на витрати звітного періоду:

а) Д-т 947 – К-т 203;
б) Д-т 375 – К-т 716;
в) Д-т 375 – К-т 203;

г) Д-т 716 – К-т 641;
г) Д-т 791 – К-т 947.

17. Списання ПММ здійснюється відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» за одним із методів: ідентифікованим, середньозваженої вартості, ФІФО, який має бути зафіксований у…

а) Статуті підприємства;
б) Наказі про облікову політику;
в) Посадовій інструкції головного бухгалтера;
г) Посадовій інструкції бухгалтера;
ґ) правильної відповіді немає.

18. Відображено передоплату на придбання запасних частин для наступних ремонтів автомобілів:

а) Д-т 631 – К-т 311;
б) Д-т 311 – К-т 631;
в) Д-т 207 – К-т 631;
г) Д-т 641 – К-т 644;
ґ) Д-т 23 – К-т 207.

19. Відображено оприбуткування запасних частин:

а) Д-т 631 – К-т 311;
б) Д-т 311 – К-т 631;
в) Д-т 207 – К-т 631;
г) Д-т 641 – К-т 644;
ґ) Д-т 23 – К-т 207.

20. Відображено списання податкового кредиту:

а) Д-т 631 – К-т 311;
б) Д-т 311 – К-т 631;
в) Д-т 644 – К-т 631;
г) Д-т 641 – К-т 644;
ґ) Д-т 23 – К-т 207.

21. Відображено витрати на проведення ремонтних робіт:

а) Д-т 631 – К-т 311;
б) Д-т 311 – К-т 631;
в) Д-т 644 – К-т 631;
г) Д-т 641 – К-т 644;
ґ) Д-т 23 – К-т 207.

22. Списана загальна сума ремонту легкового автомобіля на витрати:

а) Д-т 631 – К-т 311;

б) Д-т 92 – К-т 23;

в) Д-т 644 – К-т 631;

г) Д-т 641 – К-т 644;

ґ) Д-т 23 – К-т 207.

23. При придбанні автомобіля із шинами й акумулятором їх вартість включається до:

а) залишкової вартості;

б) первісної вартості;

в) купівельної вартості;

г) залишкової та первісної вартості;

ґ) правильної відповіді немає.

24. При експлуатації автотранспорту потрібно забезпечити наявність в автомобілі:

а) вогнегасника;

б) аптечки з відповідним наповненням;

в) вогнегасника й аптечки з відповідним наповненням;

г) запасних шин;

ґ) правильної відповіді немає.

25. У бухгалтерському обліку вогнегасник буде належати до складу:

а) основних засобів;

б) МШП;

в) запасних частин;

г) необоротних малоцінних активів;

ґ) товару.

26. Собівартість перевезень (робіт, послуг) – це:

а) виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов’язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення;

б) поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов’язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів;

в) виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств;

г) визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) з окремих видів витрат;

ґ) правильної відповіді немає.

27. Калькулювання собівартості – це:

а) виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт та послуг, що забезпечують перевезення;

б) поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів;

в) виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств;

г) визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) з окремих видів витрат;

ґ) правильної відповіді немає.

28. До основного виробництва належать:

а) відокремлені структурні підрозділи підприємств, які безпосередньо здійснюють перевезення, виконують роботи та послуги, що належать до основного виду діяльності;

б) житлово-комунальне господарство, культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства, науково дослідні, оздоровчі, спортивні й інші структурні підрозділи, які не беруть участі в здійсненні та забезпечені перевезень;

в) відокремлені структурні підрозділи підприємств, які безпосередньо здійснюють перевезення й житлово-комунальне господарство, культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства;

г) ремонтні цехи, дільниці, майстерні, енергетичні, експериментальні й інші підрозділи;

ґ) усі відповіді правильні.

29. До невиробничого господарства належать:

а) відокремлені структурні підрозділи підприємств, які безпосередньо здійснюють перевезення, виконують роботи та послуги, що належать до основного виду діяльності;

б) житлово-комунальне господарство, культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства, науково-дослідні,

оздоровчі, спортивні й інші структурні підрозділи, які не беруть участі в здійсненні та забезпечені перевезень;

в) відокремлені структурні підрозділи підприємств, які безпосередньо здійснюють перевезення та житлово-комунальне господарство, культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства;

г) ремонтні цехи, дільниці, майстерні, енергетичні, експериментальні й інші підрозділи;

ґ) усі відповіді правильні.

30. Групування витрат за економічними елементами здійснюється для:

а) організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів перевезень, обчислення витрат у розрізі структурних підрозділів підприємства;

б) організації контролю за рівнем витрат загалом по підприємству, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових коштів;

в) організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів перевезень та організації контролю за рівнем витрат загалом по підприємству;

г) організації контролю за рівнем витрат калькулювання собівартості;

ґ) усі відповіді правильні.

31. Групування витрат за статтями калькуляції призначене для:

а) організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів перевезень, обчислення витрат у розрізі структурних підрозділів підприємства;

б) організації контролю за рівнем витрат загалом по підприємству, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових коштів;

в) організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів перевезень та організації контролю за рівнем витрат загалом по підприємству;

г) організації контролю за рівнем витрат калькулювання собівартості;

ґ) усі відповіді правильні.

32. До прямих витрат належать витрати:

а) які можуть бути безпосередньо включені до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг);

б) безпосередньо не пов'язані з виконанням транспортних робіт, послуг;

в) абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом зі зміною обсягів перевезень (робіт, послуг);

г) абсолютна величина яких зі збільшенням або зменшенням обсягів перевезень (робіт, послуг) істотно не змінюється;

ґ) правильної відповіді немає.

33. До непрямих витрат належать витрати:

а) безпосередньо не пов'язані із виконанням транспортних робіт, послуг;

б) які можуть бути безпосередньо включені до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг);

в) абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом зі зміною обсягів перевезень (робіт, послуг);

г) абсолютна величина яких зі збільшенням або зменшенням обсягів перевезень (робіт, послуг) істотно не змінюється;

ґ) правильної відповіді немає.

34. До змінних витрат належать витрати:

а) безпосередньо не пов'язані з виконанням транспортних робіт, послуг;

б) які можуть бути безпосередньо включені до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг);

в) абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом зі зміною обсягів перевезень (робіт, послуг);

г) абсолютна величина яких зі збільшенням або зменшенням обсягів перевезень (робіт, послуг) істотно не змінюється;

ґ) правильної відповіді немає.

35. Постійні витрати – це витрати:

а) безпосередньо не пов'язані з виконанням транспортних робіт, послуг;

б) які можуть бути безпосередньо включені до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг);

в) абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом зі зміною обсягів перевезень (робіт, послуг);

г) абсолютна величина яких зі збільшенням або зменшенням обсягів перевезень (робіт, послуг) істотно не змінюється;

ґ) правильної відповіді немає.

36. За складом витрати поділяються на:

а) поточні, витрати майбутніх періодів і минулих періодів;

б) продуктивні, непродуктивні, надзвичайні;

в) одноелементні, комплексні;

г) витрати операційної діяльності, фінансові витрати;

ґ) правильної відповіді немає.

37. За звітними періодами витрати поділяються на:

а) поточні, витрати майбутніх періодів і минулих періодів;

б) продуктивні, непродуктивні, надзвичайні;

в) одноелементні, комплексні;

г) витрати операційної діяльності, фінансові витрати;

ґ) правильної відповіді немає.

38. За доцільністю витрати поділяються на:

а) поточні, витрати майбутніх періодів і минулих періодів;

б) продуктивні, непродуктивні, надзвичайні;

в) одноелементні, комплексні;

г) витрати операційної діяльності, фінансові витрати;

ґ) правильної відповіді немає.

39. Облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах здійснюється з використанням:

а) нормативного методу;

б) стандарт-костингу;

в) позамовного методу;

г) простого підрахунку витрат;

ґ) усі відповіді правильні.

40. Основні завданнями нормативного методу:

а) вчасне попередження нераціонального витрачання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів підприємства;

б) сприяння виявленню резервів зниження собівартості перевезень;

в) оперативне правління формуванням витрат виробництва;

г) сприяння виявленню резервів зниження собівартості перевезень й оперативне правління формуванням витрат виробництва;

ґ) усі відповіді правильні.

41. Отримані кошти за продані матеріали:

а) Д-т 311 – К-т 36;

б) Д-т 36 – К-т 311;

в) Д-т 371 – К-т 311;

г) Д-т 311 – К-т 371;

ґ) Д-т 631 – К-т 371.

42. Здійснено транспортування вантажу:

а) Д-т 361 – К-т 703;

б) Д-т 36 – К-т 311;

в) Д-т 371 – К-т 311;

г) Д-т 311 – К-т 371;

ґ) Д-т 631 – К-т 371.

43. Нормативний метод обліку й калькулювання витрат на виробництво передбачає:

а) створення системи чинних прогресивних норм і нормативів;

б) поточний облік і калькулювання нормативної собівартості;

в) виявлення і облік витрат, пов'язаних із відхиленнями від чинних норм і нормативів та системний облік зміни норм і нормативів;

г) виявлення місць, причин і винуватців відхилень та визначення фактичної собівартості як алгебраїчної суми нормативної її величині, відхилень від норм;

ґ) усі відповіді правильні.

44. Підприємства, які оплачують послуги за перевезення згідно з НП(С)БО 9 «Запаси», ураховують транспортно-заготівельні витрати в складі вартості придбаних ТМЦ. До складу таких витрат включають:

а) витрати на заготівлю запасів;

б) оплату тарифів за навантажувально-розвантажувальні роботи;

в) витрати на заготівлю запасів й оплату тарифів за навантажувально-розвантажувальні роботи;

г) оплату тарифів за транспортування всіма видами транспорту;

ґ) витрати на заготівлю запасів, оплату тарифів за навантажувально-розвантажувальні роботи та оплату тарифів за транспортування всіма видами транспорту.

45. Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості передбачає:

а) створення системи чинних прогресивних норм і нормативів;

б) поточний облік і калькулювання нормативної собівартості;

в) відокремлений облік витрат із кожного виду перевезень (робіт, послуг) у розрізі статей витрат;

г) виявлення місць, причин і винуватців відхилень та визначення фактичної собівартості як алгебраїчної суми нормативної її величині, відхилень від норм;

ґ) усі відповіді правильні.

Відповіді на тести до теми 3

Номер тестового завдання	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Правильна відповідь	А	Б	А	А	В	Б	В	Ґ	Ґ	Ґ
Номер тестового завдання	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**
Правильна відповідь	А	А	А	А	Б	А	Б	А	В	В
Номер тестового завдання	**21**	**22**	**23**	**24**	**25**	**26**	**27**	**28**	**29**	**30**
Правильна відповідь	Ґ	Б	Б	В	Г	А	Г	А	Б	Б
Номер тестового завдання	**31**	**32**	**33**	**34**	**35**	**36**	**37**	**38**	**39**	**40**
Правильна відповідь	А	А	А	В	Г	В	А	Б	Ґ	Ґ
Номер тестового завдання	**41**	**42**	**43**	**44**	**45**					
Правильна відповідь	А	А	Ґ	Ґ	В					

Тема 4

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА

4.1. Виробничо-технологічні особливості будівельного виробництва та їх вплив на організацію обліку

4.2. Облік витрат будівельного виробництва

4.3. Облік будівельної продукції та її реалізація

4.4. Облік доходів і фінансових результатів за будівельними контрактами

Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання

Тести до теми 4

4.1. ВИРОБНИЧО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ

Будівництво – складний виробничо-господарський процес і регламентується багатьма нормативними актами. *Будівельна діяльність* – це не тільки здійснення нового будівництва, а й реконструкція, реставрація, капітальний ремонт, розширення й технічне переоснащення підприємств.

Об'єкти будівництва – будинки та споруди житлового, комунального, промислового й іншого призначення.

Суб'єкти будівництва – це фізичні та юридичні особи, які беруть участь у процесі будівництва:

– проектні організації – розробники проектно-кошторисної документації;

– забудовники – підприємства та приватні особи, які ініціюють і фінансують будівництво об'єктів для власних потреб чи для їх продажу, передачі в оренду тощо;

– замовники – юридичні та приватні особи, для яких згідно з договором (будівельним контрактом) здійснюється будівництво об'єктів будівельними підприємствами;

– підрядники – будівельно-монтажні організації, які на підставі укладених будівельних контрактів й отриманні від замовників проектно-кошторисної документації здійснюють будівництво об'єктів і передають їх замовникам.

У житловому будівництві, крім зазначених, учасниками будівництва згідно із Законом України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» можуть бути й інші учасники – фінансові установи, які через створені фонди фінансування будівництва житла, фонди операцій із нерухомістю контролюють хід будівництва й дотримання встановлених строків введення об'єктів в експлуатацію.

Будівництво – галузь економіки, де здійснюють державне регулювання, яке полягає, зокрема, у ліцензуванні діяльності. Це зумовлено тим, що будівництво пов'язане зі здійсненням небезпечних робіт,

з експлуатацією джерел підвищеної небезпеки, можливістю заподіяння шкоди здоров'ю людей.

Згідно із Законом України «Про ліцензування» ліцензуванню підлягає будівельна діяльність, зокрема:

– вишукувальні та проектні роботи для будівництва;

– спорудження несучих й огороджувальних конструкцій;

– будівництво та монтаж інженерних і транспортних мереж.

Ліцензуванню підлягає безпосереднє виконання будівельних робіт (послуг), а не діяльність із залучення до виконання інших суб'єктів господарювання. Тому документ на виконання ліцензійних робіт (послуг) повинен мати безпосередньо виконавець (тобто субпідрядник).

Здійснення будівництва можна поділити на такі етапи:

– оформлення дозволу на будівництво;

– отримання вихідних даних на проектування;

– підготовка проектно-кошторисної документації;

– експертиза проекту;

– погодження й затвердження проекту;

– отримання дозволу на виконання будівельних робіт;

– безпосереднє здійснення будівельно-монтажних робіт;

– завершення будівництва та здача об'єкта в експлуатацію.

За способом організації й виконання робіт будівництво можна здійснювати:

– підрядним,

– господарським,

– змішаним способами.

При підрядному способі будівництва всі роботи виконує підрядна будівельно-монтажна організація.

Під господарським способом будівництва розуміють такий спосіб будівельних робіт, коли всі будівельні роботи виконують власними силами.

Спосіб, при якому частину будівельних робіт виконує підрядник, а частину – власними силами, називають змішаним.

При підрядному способі будівництва документом, що регулює взаємовідносини замовника та підрядника, є договір підряду.

Договір підряду – це договір, за яким одна сторона (підрядник) зобов'язується виконати на свій ризик певну роботу згідно із завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу.

Суттєві умови договору підряду:

– назва й реквізити сторін;
– місце й дата укладення договору;
– предмет договору;
– договірна ціна;
– терміни початку й закінчення робіт;
– права та обов'язки сторін;
– порядок забезпечення виконання зобов'язань за договором;
– умови страхування ризиків випадкового знищення або пошкодження об'єкта будівництва;
– порядок забезпечення робіт проектною документацією, ресурсами, послугами;
– порядок залучення субпідрядників;
– джерела й порядок фінансування робіт;
– порядок розрахунків за виконані роботи;
– порядок контролю з боку замовника за якістю ресурсів;
– порядок здавання-приймання закінчених робіт;
– гарантійні терміни і якість робіт, порядок усунення недоліків;
– відповідальність сторін за порушення умов договору;
– порядок урегулювання спорів;
– порядок унесення змін у договір і його розірвання.

Основними сторонами договору підряду є замовник та підрядник. Окрім них, сторонами договору можуть бути проектні організації, постачальники обладнання, субпідрядники, банки та ін.

Підрядник зобов'язаний здійснювати будівництво відповідно до проектно-кошторисної документації, де визначено обсяг і перелік робіт й інші вимоги, які стосуються роботи та кошторису, що визначають ціну робіт.

Оплату робіт здійснюють після того, як замовник прийме побудований об'єкт, якщо інший порядок розрахунків не передбачений договором. Підрядник має право вимагати виплати авансу тільки у випадках і розмірах, визначених у договорі.

Якщо фактичні витрати підрядника виявилися меншими за передбачені при визначення ціни (кошторису), підрядник має право на оплату роботи за ціною, установленою в договорі, якщо замовник не доведе, що економія, яку отримав підрядник, зумовила погіршення якості робіт.

Будівництву як галузі економіки характерні певні виробничо-технологічні особливості, що впливають на організацію й методику бухгалтерського обліку. Основні особливості будівельного виробництва наведені в табл. 4.1.1.

Таблиця 4.1.1

Виробничо-технологічні особливості будівництва та їх вплив на організацію обліку

Велика тривалість будівництва окремих об'єктів	Виробничий цикл, зазвичай, перевищує календарний рік. Початок і завершення робіт припадають на різні періоди. Наявність незавершеного будівництва
Нерухомість будівельної продукції	Замість готової продукції – виконані будівельно-монтажні роботи. Відсутність рахунка 26 «Готова продукція»
Рухомість структурних підрозділів виробництва – будівельно-монтажних управлінь, дільниць	Наявність у витратах і собівартості БМР витрат на переміщення будівельної техніки, тимчасових споруд й інших засобів праці з об'єкта на об'єкт
Велика залежність діяльності від природних факторів	Зимове подорожання вартості будівництва. Додаткова зарплата за час вимушених простоїв та інші витрати на забезпечення будівництва.
Територіальна розпорошеність об'єктів будівництва	Додаткові витрати на перевезення працівників, транспортні витрати апарату управління
Переважно індивідуальний і дрібносерійний характер виробництва	Використання позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, складність застосування системи стандарт-кост
Різні способи ведення будівельно-монтажних робіт	Різні принципи та підходи в обліку витрат та визначення собівартості
Участь у будівництві багатьох учасників	Відокремлений облік витрат і робіт у генпідрядника й субпідрядників та розрахунків між ними
Особливі умови в проведенні розрахунків із замовниками будівництва	Специфіка формування ціни на будівельну продукцію. Різні форми розрахунків: за конструктивні елементи, за етапи виконаних робіт, за відсотком технічної готовності, за об'єкт в цілому
Складність фінансування й розрахунків за будівництво житла	Додаткові витрати на утримання фінансових посередників (ФФБ, ФОН). Різні підходи в обліку будівництва за рахунок власних коштів і за кошти інвесторів

Специфічні документи при веденні бухгалтерського обліку в будівельних організаціях:

– Журнал обліку виконаних робіт (ф. № КБ-6) – ведеться на виконробських дільницях начальником дільниці, виконробом, майстром і слугує основою для визначення обсягів виконаних робіт за звітний період;

– Довідка про вартість виконаних підрядних робіт та витрати (ф. № КБ-3) – слугує підставою для здійснення проміжних розрахунків між підрядником і замовником;

– Акт приймання виконаних підрядних робіт за ф. № КБ-2 – оформляється при передачі замовникові окремих елементів робіт чи об'єкта загалом та є підставою для розрахунків.

4.2. Облік витрат будівельного виробництва

а) об'єкти обліку й калькулювання собівартості продукції

Одним з основних економічних показників господарської діяльності є велика тривалість будівництва об'єктів, переважно індивідуальний і дрібносерійний характер виробництва, а також нерухомість будівельної продукції, що впливають на специфіку визначення об'єктів обліку витрат і формування собівартості в будівельній галузі.

Об'єктами обліку витрат у будівництві можуть бути:

– окремі види будівельно-монтажних робіт (конструктивні елементи);

– об'єкти будівництва;

– група об'єктів за будівельним контрактом.

У процесі діяльності будівельна фірма має різні витрати, які формують собівартість будівельної продукції, а також витрати періоду, що списуються на зменшення фінансових результатів. *Будівельна продукція* – це виконані та передані замовникам будівельно-монтажні роботи на об'єктах будівництва відповідно до укладених будівельних контрактів.

Об'єкт будівництва, відповідно до НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», – це сукупність будівель і споруд або окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Собівартість будівельної продукції – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт (БМР) за будівельними контрактами. Собівартість БМР може бути плановою, кошторисною, фактичною.

Планова собівартість містить витрати на виконання БМР, що визначаються на підставі техніко-економічних розрахунків із використанням обґрунтованих норм і нормативів за умови нормальної потужності будівельної фірми, дотримання планових термінів будівництва, раціонального використання виробничих ресурсів, інших техніко-економічних чинників за відповідної якості робіт.

Кошторисна собівартість – це витрати, передбачені проектно-кошторисною документацією на будівництво конкретних об'єктів.

Фактична собівартість складається з фактичних витрат будівельного підприємства на виконання БМР. До них належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. Витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати) зменшують фінансовий результат операційної діяльності підприємства. Виняток – адміністративні витрати, пов'язані з окремими об'єктами будівництва, фінансування яких здійснює замовник. Такі витрати включаються до витрат за контрактом, тобто в собівартість будівельно-монтажних робіт.

У складі об'єктів обліку й калькулювання собівартості розрізняють:

– собівартість окремих видів (елементів) БМР – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням окремих видів БМР на одному або кількох об'єктах, за одним або кількома будівельними контрактами;

– собівартість об'єкта будівництва – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням БМР на конкретному об'єкті за весь період будівництва;

– собівартість будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням БМР, передбачених контрактом на будівництво, від дати укладання до остаточного завершення контракту.

Зазначені об'єкти обліку вважаються також *об'єктами калькулювання*, щодо яких розраховується собівартість.

Калькуляційними одиницями при цьому є:

– одиниці окремих елементів робіт (наприклад: кубічні метри укладеного бетону чи цегляного мурування, квадратні метри оштукатурених стін чи виконаних облицювальних робіт та ін.);

– окремі об'єкти будівництва (будівлі, споруди тощо);

– окремі будівельні контракти, укладені з конкретними замовниками.

Облік витрат у будівництві також може вестися за місцем їх виникнення й центрами відповідальності.

Центрами відповідальності є виконробські дільниці на чолі з виконробом, майстром.

Місце виникнення витрат – це об'єкт, який зводиться. Місцем виникнення витрат також можуть бути інші підсобні господарства, які не створюють будівельної продукції (розчинний вузол, столярний цех, майстерня, автогосподарство, цегельний завод, кар'єр тощо).

Основною класифікаційною ознакою витрат у фінансовому обліку є їх класифікація за елементами. Відповідно до п. 4 НП(С)БО 16 «Витрати», елементи витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. У будівництві, як і в інших галузях економіки, виділяють такі елементи витрат:

Матеріальні затрати – вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектувальних виробів і напівфабрикатів, тари й тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, придбаних у сторонніх організацій і використаних у виробництві, пов'язаному з операційною діяльністю будівельної організації.

Не включаються до складу елементу «Матеріальні затрати» вартість зворотних відходів – це залишки матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва та втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні й фізичні).

Витрати на оплату праці – витрати на основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівникам будівельної організації (у т. ч. нештатних), зайнятих у переважно допоміжному та підсобному виробництвах, нараховані згідно з формами й системами оплати праці, установленими на будівельному підприємстві.

Відрахування на соціальні заходи – сума страхових унесків і відрахувань до єдиного соціального внеску на основну й додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Амортизація – включаються суми амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематеріальні активи й інші необоротні матеріальні активи, нараховані згідно з порядком, нормами та умовами, установленими законодавством.

Інші операційні витрати – належать витрати будівельної організації, які не ввійшли до складу попередніх елементів витрат: оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів будівельної організації; суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору; суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні; витрати на службові відрядження працівників; надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок посадових окладів працівників, які виконують монтажні, налагоджувальні, ремонтні та будівельні роботи, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених законодавством; витрати на перевезення працівників до місця роботи транспортом, залученим зі сторони; оплата послуг, робіт, що надають сторонні організації (консультаційного та інформаційного характеру, обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації, з проведення аудиторських перевірок та ін).

б) структура витрат будівельної діяльності

Структура й облік витрат у будівництві регламентується такими основними нормативними актами:

– НП(С)БО 16 «Витрати»;

– НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»;

Методичними рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені Наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва 31.12.2010 р. №573.

Витрати будівельної фірми поділяються в обліку за такими ознаками.

1) За видами діяльності з їх виокремленням на рахунках 9-го класу:

– звичайної діяльності – рахунки 90–98;

– операційної – рахунки 90–94;

– основної – рахунки 90–93;

– іншої операційної – рахунок 94;

– іншої – рахунки 95–97;

– фінансової – рахунок 95, 96;

– інвестиційної – рахунок 97.

До складу операційної діяльності включають витрати основної діяльності й інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

2) За місцем виникнення витрат:

– витрати основного виробництва (виконання робіт за будівельними контрактами);

– витрати допоміжних виробництв, метою створення яких є обслуговування об'єктів основного виробництва;

– витрати підсобних виробництв, що забезпечують основне виробництво будівельними матеріалами, конструкціями;

– витрати обслуговувальних виробництв, призначені для обслуговування колективів працівників будівельних фірм.

3) За елементами витрат операційної діяльності:

– матеріальні затрати;

– витрати на оплату праці;

– відрахування на соціальні заходи;

– амортизація;

– інші операційні витрати.

4) За статтями калькуляції:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;

– витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів;

– загальновиробничі витрати;

– адміністративні витрати (лише у випадках, передбачених п. 15 НП(С)БО 18).

5) Залежно від способу включення в собівартість об'єктів:

– прямі витрати, що включаються у виробничу собівартість БМР за прямою ознакою (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати);

– непрямі (загальновиробничі) – витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів, витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва, на організацію роботи й підготовку об'єктів до здавання та ін.

6) За доцільністю здійснення витрат:

– продуктивні витрати (витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом);

– непродуктивні витрати (штрафні санкції, списання безнадійної дебіторської заборгованості тощо).

7) За відношенням до вартості будівельного контракту:

– витрати за будівельним контрактом – це витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням будівельного контракту й уходять у його собівартість;

– витрати періоду, які не включаються в собівартість контракту, а списуються безпосередньо на зменшення фінансових результатів підприємства.

8) За відношенням до зміни обсягів будівельного виробництва:

– постійні (не залежать від зміни обсягів виробництва);

– змінні (залежать від зміни обсягів виробництва);

– умовно-постійні (частково залежать від зміни обсягів виробництва);

– умовно-змінні (частково залежать від зміни обсягів виробництва).

9) За часом віднесення на собівартість будівельної продукції:

– разові (наявні в окремих звітних періодах, поступово переносяться на собівартість продукції однаковими частинами);

– поточні (наявні в кожному звітному періоді).

У фінансовому й управлінському обліку можуть використовуватися й інші кваліфікаційні ознаки витрат підприємства. З набуттям чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства мали змогу значно розширити свої права.

Основними кваліфікаційними ознаками витрат у фінансовому обліку є їх поділ за видами діяльності й економічними елементами. В управлінському обліку одним із найважливіших критеріїв поділу витрат є їх класифікація за статтями калькуляції.

Витрати протягом виконання будівельного контракту відповідно до п. 3 НП(С)БО 18 визначаються з урахуванням ступеня завершеності.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом можна визначати за одним із наведених методів:

– вимірювання та оцінювання виконаної роботи;

– співвідношення обсягу завершеної частини робіт із їх загальним

обсягом за будівельними контрактами в натуральному вимірі;

– співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу з очікуваною (кошторисною) сумою загальних витрат за контрактом.

в) облік прямих витрат

До прямих витрат за будівельними контрактами належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці й інші прямі витрати.

Прямі матеріальні витрати можуть узагальнюватися і за однойменною калькуляційною статтею, і за кількома.

Кількість калькуляційних статей є прерогативою підприємства. За статтею *«Прямі матеріальні витрати»* обліковуються:

– витрати на сировину;

– основні будівельні матеріали та конструкції;

– комплектувальні вироби та напівфабрикати;

– тара й тарні матеріали, паливні та інші матеріали;

– вартість пари, води, енергії всіх видів, запасних частин, придбаних у сторонніх організацій і використаних у процесі будівельного виробництва;

– вартість будівельних матеріалів та конструкцій, комплектувальних і напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та підсобних виробництвах будівельної організації.

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

Вартість матеріальних ресурсів включається до собівартості будівельно-монтажних робіт за їх первісною вартістю, яка формується відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси». Вартість продукції, виготовленої в допоміжних і підсобних виробництвах будівельної організації, включається до собівартості будівельно-монтажних робіт за собівартістю їх виготовлення, яка формується відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати».

До статті *«Прямі витрати на оплату праці»* належать витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні й інші грошові виплати робітникам (у т. ч. нештатним) та лінійному персоналу (начальникам дільниць, виконавцям робіт, майстрам, механікам дільниць тощо), у разі включення їх до складу бригад, зайнятих на будівельно-монтажних роботах (у т. ч. розвантаження на приоб’єктному складі будівельних матеріалів, конструкцій), нарахо-

вані згідно з формами й системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації.

До статті «*Інші прямі витрати*» включаються всі інші виробничі витрати, які не ввійшли до попередніх статей і можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат за прямою ознакою:

– відрахування на соціальні заходи, пов'язані з прямими витратами на оплату праці;

– вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями;

– плата за оренду земельних і майнових паїв;

– втрати від браку;

– тимчасові розведення від магістральної та розвідної мережі електроенергії, води, пари, газу та повітря в межах робочої зони конкретного об'єкта будівництва;

– витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи наявні на будівельних майданчиках, замість будівництва нетитульних тимчасових будівель і споруд на конкретному об'єкті будівництва;

– інші витрати.

Основні документи щодо списання матеріалів: накладні, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, лімітно-забірні карти.

Указані первинні документи – підстава для заповнення матеріально відповідальними особами регістрів аналітичного обліку: карточок складського обліку, книг залишків матеріалів, матеріальних звітів за формою М-19, М-29. На основі матеріальних звітів за при об'єктними складами, які складають виконроби, та нагромаджувальних відомостей за центральним складом, які складають комірники, у бухгалтерії заповнюють Відомість 10-Б або Відомість 5.1. Підсумкові дані з названих реєстрів переносяться за журнально-ордерної форми рахівництва з Відомості 10-Б у журнал-ордер 10-Б, а за нової журнальної форми – із Відомості 5.1 у журнали № 5. При використанні автоматизованого обліку названі вище реєстри заміняють відповідні машинограми.

Основні первинні документи з обліку прямих витрат на оплату праці: табель використання робочого часу, табель-розрахунок, наряди, акордні наряди, листки на доплату та ін.

Наведені вище первинні документи узагальнюються відповідно до об'єктів будівництва в розробній таблиці № 2 або машинограмі,

яка її заміняє. Підсумкові дані з таблиці щодо синтетичних рахунків й окремих аналітичних статей, які відкриваються до окремих видів витрат, заносять у Журнал-ордер №10-Б, Журнали № 5, 5А або у відповідній машинограмі. Завдання працівників бухгалтерії – розподіл заробітної плати між працівниками бригади.

Типові кореспонденції рахунків з обліку прямих витрат наведені в табл. 4.2.1.

Таблиця 4.2.1

Типові кореспонденції з обліку прямих витрат

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Витрачання основних матеріалів на будівництво	23.1	201.0
Витрачання будівельних конструкцій	23.1	201.1
Нарахування основної заробітної плати робітникам	23.1	66
Нарахування додаткової заробітної плати робітникам	23.1	66
Проведення відрахувань до єдиного соціального внеску	23.1	65
Списання втрат від браку	23.1	24
Віднесення на витрати будівництва інших прямих витрат: – послуги субпідрядних організацій	23.1	63
– податки, збори, безпосередньо пов’язані з виробничим процесом	23.1	64.1
– інші прямі витрати	23.1	Різні
Списання витрат з утримання й експлуатації будівельної техніки	23.1	91.1
Віднесення на собівартість об’єктів будівництва загальновиробничих витрат	23.1	912
Списання витрат за будівельним контрактом	90.3	23.1
	79	90.3

г) облік витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів

Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів можуть належати до окремої калькуляційної статті собівартості будівельно-монтажних робіт.

До цієї статті включаються такі види витрат:

– Основна, додаткова заробітна плата, заохочувальні, компенсаційні й інші грошові виплати робітникам (у т. ч. нештатним), зайнятим керуванням, обслуговуванням, проведенням ремонту, технічних огля-

дів і технічного обслуговування власних і орендованих будівельних машин та механізмів.

– Вартість паливних і мастильних матеріалів, електроенергії й інших матеріалів та запасних частин, що використовуються під час експлуатації, ремонту (всіх видів), технічного огляду й технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки.

– Витрати на перебазування будівельною організацією будівельних машин і механізмів з об'єкта на об'єкт.

– Сума орендної плати в разі оперативної оренди будівельних машин і механізмів та сума винагороди орендодавцю за користування будівельними машинами й механізмами.

– Витрати на переміщення за допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика.

– Сума амортизаційних відрахувань, нарахована відповідно до порядку й умов від вартості будівельних машин та механізмів.

– Витрати на службові відрядження працівників, зайнятих керуванням, обслуговуванням, проведенням ремонту, технічних оглядів і технічного обслуговування власних й орендованих будівельних машин та механізмів.

– Податки, збори й інші передбачені законодавством відрахування, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів (податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин; плата за технічний огляд транспортних засобів тощо).

Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів поділяють на разові та поточні.

До одноразових належать: витрати на перебазування будівельною організацією будівельних машин і механізмів з об'єкта на об'єкт, а також на утримання й ремонт рейкової та безрейкової колії. Ці витрати спочатку обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а потім щомісяця частково списуються з кредиту рахунка 39 у дебет рахунка 91.1 «Витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів» відповідно до терміну роботи машин на даному об'єкті будівництва.

Приклад. Витрати на перебазування й монтаж крана на новому об'єкті становлять 60 000 грн, термін експлуатації крана – 24 місяці. Місячна сума разових витрат, що списуються на поточні витрати:

Дт 91.1 – Кт 39 = 250 грн (60 000/24 = 2500 грн)

Поточні витрати: основна й додаткова заробітна плата з відрахуваннями єдиного соціального внеску від зарплати працівників, зайнятих обслуговуванням будівельних машин і механізмів; вартість палива, електроенергії, мастильних і допоміжних матеріалів; амортизаційні відрахування; витрати на поточний ремонт тощо.

Первинний облік роботи машин і механізмів здійснюється за такими документами: змінним рапортом про роботу будівельної машини форми ЕБМ-1, подорожнім листом будівельної машини форми ЕБМ-2, карткою обліку роботи будівельної машини (механізму) форми ЕБМ-5, журналом обліку роботи машини (механізму) форми ЕБМ-6 та ін.

Змінний рапорт форми ЕБМ-1 заповнюють в одному примірнику на кожну машину (механізм), що працює на об'єкті одну зміну. Тут указують загальний корисний час, простої та їх причини. Оформлений рапорт наступного дня передають до бухгалтерії. Якщо будівельна машина працює більш ніж одну зміну, рапорт форми ЕБМ-3 оформляють в одному примірнику.

Подорожній лист будівельної машини форми ЕБМ-2 застосовують для обліку роботи автомобільних кранів й інших машин на автомобільному шасі. У цьому документі об'єднані дані подорожнього листа автомобіля і змінного рапорту про роботу машини. Документ виписується на кожну машину в одному примірнику на зміну, день або декаду. Якщо обсяг виконаної роботи машини можна враховувати в натуральних показниках, то в цьому разі оформляється рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму) форми ЕБМ-4, що виписується в одному примірнику.

Для узагальнення роботи машин і механізмів призначено картку обліку роботи будівельної машини (механізму) форми ЕБМ-5, що заповнюється окремо для кожної машини. Підсумкові дані цих карток переносяться у зведені картки (звіти) за групами однорідних машин.

Журнал обліку роботи машин (механізмів) форми ЕБМ-6 застосовують для накопичення даних (за місяць, рік) про роботу будівельних машин, що є на балансі будівельного підприємства.

Витрати з експлуатації будівельної техніки розподіляють між об'єктами пропорційно до бази розподілу, яку вибирає підприємство самостійно. Такими базами можуть бути:

1) відпрацьовані машино-зміни, машино-години на відповідних об'єктах;

2) обсяги виконаних робіт ($м^3$ пересунутого ґрунту тощо).

Синтетичний облік витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів здійснюється на субрахунку 91.1 «Витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів» у Журналі 5, 5А, Журналі-ордері 10-Б, або у відповідній машинограмі. Типові кореспонденції рахунків з обліку витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання наведені в табл. 4.2.2.

Таблиця 4.2.2

Типові кореспонденції з обліку витрат на утримання та експлуатацію обладнання

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Витрати на оплату праці за виконану роботу робітників, зайнятих управлінням, обслуговуванням, проведенням ремонтів, технічних оглядів і технічних обслуговувань власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нараховану згідно з формами й системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації	91.1	66
Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників до єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	91.1	65
Витрати на службові відрядження працівників, зазначених у п. 1, у межах норм, передбачених чинним законодавством	91.1	372
Вартість паливно-мастильних матеріалів, електроенергії й інших матеріалів і запасних частин, що використовують під час експлуатації, ремонтів, технічного огляду й технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки, у т. ч. витрати на їх доставку до приоб'єктного складу та заготівельно-складські витрати	91.1	201, 203, 207
Витрати на перебазування будівельних машин і механізмів з об'єкта на об'єкт, а також на утримання та ремонт рейкових і безрейкових колій	39	20, 66, 65, 63, 23.2 та ін.
Знос будівельних машин і механізмів, устаткування ремонтних майстерень, гаражів й інших споруд, які обслуговують будівельну техніку	91.1	131
Знос інших необоротних матеріальних активів, які використ. при утриманні й обслуговуванні будівельної техніки	91.1	132
Сума нарахованих відсотків за користування орендованими будівельними машинами й механізмами	91.1	684

Закінчення таблиці 4.2.2

1	2	3
Вартість послуг, наданих управлінням механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, у т. ч. перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт	91.1	63
Витрати на переміщення за допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика	91.1	20, 66, 65 та ін.
Витрати на сплату податків і платежів, пов'язаних із витратами на експлуатацію будівельної техніки	91.1	64
Інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин і механізмів, які використовують на роботах, що не належать до будівельно-монтажних, а також витратна експлуатацію машин, зданих в оренду стороннім організаціям)	91.1	13, 20, 66, 65 та ін.
Списання витрат з експлуатації будівельних машин на собівартість об'єктів будівництва	23.1	91.1
Списання витрат з експлуатації будівельних машин у частині послуг, наданих на сторону	903	91.1
	79	903
Списання витрат з експлуатації будівельних машин на вартість робіт із виправлення браку	24	91.1
Списання витрат з експлуатації будівельних машин на собівартість послуг допоміжних виробництв	23.2	91.1
Списання витрат на утримання незадіяної будівельної техніки згідно з НП(С)БО 18	79	91.1

д) облік загальновиробничих витрат

Загальновиробничі витрати є витратами з організації й управління роботою структурних підрозділів будівельних підприємств. Ці витрати включаються в собівартість об'єктів будівництва і є однією з калькуляційних статей.

До статті *«Загальновиробничі витрати»* належать:

– витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва;

– витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології;

– витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках;

– інші загальновиробничі витрати.

До *витрат на управління та обслуговування будівельного виробництва* належать:

• Витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні й інші грошові виплати працівників апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (керівників, фахівців, технічних службовців) і робітників, які здійснюють обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (оператори електронно-обчислювальних машин, телефоністи, двірники, прибиральниці тощо), лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць тощо), крім тих, які включено до складу виробничих бригад.

• Витрати на службові відрядження названого вище персоналу.

• Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, призначених для обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів та лінійного персоналу.

• Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

• Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

• Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації (на придбання канцелярських товарів і приладдя, бланків обліку, звітності; на утримання, експлуатацію та поточний ремонт будинків, споруд, приміщень, що використовує апарат управління відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації; утримання та експлуатацію всіх видів зв’язку та радіо, що використовують для здійснення управління, оплата послуг зв’язку (пошта, телефон, факс тощо), обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління.

• Витрати на використання електронно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки виробничим персоналом.

Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології включають:

• Витрати на геодезичні роботи, що здійснюють під час виконання будівельно-монтажних робіт; на упорядкування та утримання будівельних майданчиків; на перебазування лінійних підрозділів

будівельних організацій на іншу будову та в межах будівельного майданчика; амортизація та витрати на проведення поточного ремонту пристроїв й обладнання, що належать до складу основних засобів і не передбачені в прямих.

• Витрати на утримання та переміщення нетитульних тимчасових споруд, приміщень санітарно-побутового призначення, що належать до складу основних засобів.

• Витрати на малоцінні та швидкозношувані інструменти й виробничий інвентар, що використовуються під час виконання монтажних робіт і не належать до основних засобів, та витрати на їх ремонт.

• Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації будівельного виробництва, нормативними роботами, у т. ч. послуги, надані сторонніми організаціями, з розроблення проектів виконання робіт, креслень конструкцій, металевих деталей, технологічних деталей упровадження передових методів організації та нормування праці тощо, а також оплата праці працівників проектно-кошторисних груп, груп проектування виконання робіт, економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що входять до складу будівельної організації та її виробничих структурних підрозділів.

• Витрати некапітального характеру, пов'язані із забезпеченням якості будівництва:

– витрати на утримання виробничих лабораторій, що належать до складу будівельної організації та її виробничих структурних підрозділів, у т. ч. оплату праці працівників, утримання, амортизацію та витрати на проведення поточного ремонту приміщень, устаткування та інвентарю лабораторій; вартість витрачених або зруйнованих під час випробування матеріалів, конструкцій і частин споруд, крім витрат на випробування споруд загалом (середніх і великих мостів, резервуарів тощо, що оплачуються за рахунок коштів, передбачених на цю мету в кошторисах на будівництво);

– витрати на проведення експертизи й консультацій, пов'язаних із результатами випробувань матеріалів і конструкцій;

– оплата послуг із випробування матеріалів і конструкцій, що надаються лабораторіями інших організацій.

• Витрати на утримання протипожежної та сторожової охорони будівельних майданчиків, виробничих приміщень і приміщень, де розміщується апарат управління відокремлених виробничих підрозділів і лінійний персонал:

– оплата послуг, наданих сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку;

– витрати на утримання та знос протипожежного інвентарю й устаткування.

Витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках це:

• Витрати на основні засоби, що відповідають вимогам нормативно-правових актів з охорони праці:

– на механізацію вантажно-розвантажувальних та інших важких робіт із розливу і транспортування отруйних, агресивних, легкозаймистих та горючих речовин;

– захист працюючих від ураження електричним струмом, дії статичної електрики та розрядів блискавок;

– безпечне виконання робіт на висоті;

– діюче технологічне й інше виробниче обладнання;

– системи вентиляції й аспірації, пристрої, які поглинають пил, і установки для кондиціювання повітря в приміщеннях діючого виробництва й на робочих місцях;

– системи природного та штучного освітлення виробничих, адміністративних та інших приміщень, робочих місць, проходів, аварійних виходів тощо;

– системи теплових, водяних або повітряних завіс, а також на установку для нагрівання (охолодження) повітря виробничих, адміністративних й інших приміщень, а під час роботи на відкритому повітрі – споруди для обігрівання працівників та укриття від сонячних променів і атмосферних опадів;

– виробничі та санітарно-побутові приміщення, робочі місця, евакуаційні виходи тощо, технологічні розриви, проходи та габаритні розміри; обладнання спеціальних перехідних галерей, тунелі в місцях масового переходу працівників, зони руху транспортних засобів.

• Витрати на обладнання й утримання загороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації й інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують охорону праці.

• Витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та засобами індивідуального захисту відповідно до встановлених норм.

• Витрати на проведення цільового навчання з охорони праці працівників, на організацію доповідей, лекцій, семінарів, оглядів-конкурсів із цих питань.

• Витрати для надання працівникам, зайнятим на роботах зі шкідливими умовами праці, спеціального харчування, молока чи рівноцінних харчових продуктів, а також газованої солоної води.

• Витрати на проведення обов'язкового попереднього, періодичного й позапланового медичного огляду працівників, зайнятих на важких роботах, із небезпечними чи шкідливими умовами праці або таких, де є потреба в професійному доборі.

Інші загальновиробничі витрати.

• Платежі зі страхування майна, ризиків, цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих на виробництві відповідних видів продукції (робіт), безпосередньо на роботах із підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством.

• Витрати на охорону навколишнього середовища: платежі за викиди і скиди забруднювавальних речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо.

• Суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору.

• Суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні.

• Витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи та у зворотному напрямку і власним, і орендованим транспортом.

• Виплати за особливий характер виконання будівельних робіт, установлені відповідно до законодавства:

– надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, скерованих для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних та будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер;

• Витрати на підготовку й перепідготовку кадрів загальновиробничого призначення.

• Податки, збори й інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт:

• Інші загальновиробничі витрати, які можуть бути віднесені до собівартості будівельно-монтажних робіт та відшкодовуються замовниками.

Синтетичний облік загальновиробничих (загальнодільничних, цехових) витрат ведеться на субрахунку 91.2 «Загальновиробничі (загально дільничні, цехові) витрати» в Журналах 5, 5А, а аналітичний облік – у допоміжних відомостях до них відповідно до статей витрат. За дебетом цього субрахунку відображається збільшення таких витрат, а за кредитом – їх списання.

Загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами будівництва пропорційно до бази розподілу, яку має право обирати сама будівельна організація. Здебільшого в будівництві за базу розподілу загальновиробничих витрат прийнято використовувати суму прямих витрат щодо об'єктів будівництва (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати). Такою базою розподілу може бути сума прямих витрат і витрат з експлуатації будівельних машин та механізмів відповідно до об'єктів будівництва. За монтажними роботами загальновиробничі витрати прийнято розподіляти пропорційно до основної заробітної плати робітників-монтажників.

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат наведена в табл. 4.2.3.

Таблиця 4.2.3

Типові кореспонденції з обліку загальновиробничих витрат

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Заробітна плата (основна й додаткова) лінійного персоналу (старших виконробів, начальників дільниць), виконавців робіт, начальників допоміжних цехів, майстрів, механіків будівельних дільниць, крім тих, які є в складі бригад, обслуговувальний персонал	91.2	66
Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників: – єдиного соціального внеску	91.2	65
Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовує апарат управління структурних підрозділів: – витрати на оплату праці водіїв й обов'язкові нарахування на неї	91.2	66, 65
– витрати на проведення ремонту основних засобів загальновиробничого призначення	91.2	20, 66, 65, 63, 23.2 та ін.

Продовження таблиці 4.2.3

– витрати на технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів загальновиробничого призначення	91.2	20, 66, 65, 63, 23.2 ін.
– знос за легковим автотранспортом загальновиробничого призначення	91.2	13,1
Витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної та сторожової охорони будівельних майданчиків, цехів допоміжних і підсобних виробництв, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами виконання будівельно-монтажних робіт і робіт в інших виробничих структурних підрозділах	91.2	20, 66, 65, 63, 23.2 та ін.
Витрати на утримання приміщень, що надаються безплатно підприємствам громадського харчування для обслуговування працівників будівельних дільниць та інших структурних підрозділів або які вони використовують самостійно на зазначені цілі, у т. ч. амортизаційні відрахування, витрати на проведення ремонтів, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання, а також на паливо та приготування їжі	91.2	20, 66, 65, 63, 23.2 та ін.
Витрати на обладнання та утримання загороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують техніку безпеки	91.2	131, 20, 66, 65, 63, 23.2 ін.
Забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям й іншими засобами індивідуального захисту та лікувально-профілактичним харчуванням, а також матеріально-технічне забезпечення дотримання санітарно-гігієнічних вимог у встановленому законодавством порядку	91.2	22, 66, 65, 63, 23.2 ін.
Амортизаційні відрахування й витрати на проведення ремонтів основних засобів загальновиробничого призначення: – приміщень цехів допоміжних виробництв, автомайстерень	91.2	131, 20, 66, 65 та ін.
– мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування)	91.2	131, 20, 66, 65 та ін.
– триног, пристосувань для намотування й очищення зварювального дроту, центруючих пристроїв для зварювання труб	91.2	131, 20, 66, 65 ін.

Продовження таблиці 4.2.3

1	2	3
– переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих верстатів та риштувань	91.2	131, 20, 66, 65 ін.
– такелажних і монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельних та монтажних робіт, ручних лебідок, домкратів тощо	91.2	131, 20, 66, 65 ін.
– бункерів для бетонів і розчинів, тачок; апаратів для зварювання дротів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик та полімерних матеріалів	91.2	131, 20, 66, 65 та ін.
– огороджувальної техніки для небезпечних зон проведення робіт, шлагбаумів, сигнальних щогл, прожекторів тощо	91,2	131, 20, 66, 65 та ін.
Знос та витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів, які використовують під час виконання будівельно-монтажних робіт і не належать до основних фондів	91.2	132, 20, 66, 65, 63, 23.2 та ін.
Знос та витрати, пов'язані з ремонтом, утриманням і розбиранням тимчасових (не титульних) споруд, пристосувань і пристроїв, до яких належать: – приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів	91.2	132, 20, 66, 65, 63, 23.2 та ін.
– складські приміщення та накриття на об'єкті будівництва	91.2	132,
		20, 66, 65, 63, 23.2 та ін.
– помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі	91.2	132, 20, 66, 65, 63, 23.2 та ін.
– пристосування для техніки безпеки	91.2	132, 20, 66, 65, 63, 23.2 та ін.
– інвентарні уніфіковані засоби підмощування типу люльок, інвентарних площадок, риштування тощо; паркани й огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних й архітектурно оформлених), охоронні козирки, сховища під час проведення буровибухових робіт	91.2	132, 20, 66, 65, 63, 23.2 та ін.
– тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пару, газу і повітря в межах робочої зони	91.2	132, 20, 66, 65 ін.

Продовження таблиці 4.2.3

1	2	3
– витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи є на будівельних майданчиках, замість будівництва тимчасових (не титульних) будівель і споруд	91.2	132, 20, 66, 65, 63, 232 та ін.
Витрати на операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	91.2	63, 685
Витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, у т. ч.: оплату праці працівників, які проводять геодезичні роботи, вартість матеріалів, амортизаційні відрахування, знос, витрати на всі види ремонту й переміщення геодезичного устаткування, інструментів та приладів	91.2	13, 20, 66, 65, 23.2 та ін.
Витрати на упорядкування й утримання будівельних майданчиків: – оплата праці працівників, зайнятих упорядкуванням та утриманням будівельних майданчиків	91.2	66
– витрати на придбання та очищення (з вивезенням сміття) території будівництва, влаштування доріжок, містків та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків	91.2	63, 23.2
– витрати на електроенергію (у т. ч. від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електромонтерів та інші витрати, пов'язані з освітленням території будівництва	91.2	63, 65, 66, 23.2
Витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову в межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних із переміщенням будівельних машин і механізмів, урахованих у вартості машино-змін)	91.2	63, 23.2, 91.1
Платежі з обов'язкового страхування майна структурних підрозділів будівельної організації та цивільної відповідальності	91.2	63, 65
Платежі за викиди і скиди забруднювальних речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо	91.2	63

Закінчення таблиці 4.2.3

1	2	3
Витрати на перевезення: – працівників будівельної організації до місця їх роботи й назад, якщо ці маршрути не обслуговує пасажирський транспорт загального користування, у т. ч. додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівникам підприємства за чинними тарифами на відповідний вид транспорту)	91.2	63
– працівників будівельної організації – інвалідів 1 і 2-ї груп до місця роботи й у зворотному напрямку, незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування	91.2	63
Передбачені законодавством додаткові витрати, пов’язані з виконанням робіт вахтовим методом, у т. ч. транспортні витрати на перевезення працівників від місця розміщення будівельної організації або пункту збору до місця роботи й назад, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, не компенсовані платою працівників за користування житлом і комунальні послуги; оплата працівникам за дні відпочинку (відгули), що надаються у зв’язку з роботою в понадурочний час при організації робіт вахтовим методом, у разі підсумкового обліку робочого часу та в інших випадках	91.2	63 та ін.
Витрати на сплату податків і платежів, пов’язаних із загальновиробничими витратами	91.2	64
Витрати від простоїв не з вини стихійного лиха за відсутності винних осіб	91.2	65, 66
Списання загальновиробничих витрат на собівартість об’єктів будівництва	23.1	91.2
Списання загальновиробничих витрат на собівартість продукції допоміжного виробництва	23.2	91.2
Списання нерозподіленої частини загальновиробничих витрат	903	91.2
	79	903
Віднесення на субпідрядні організації частини загальновиробничих витрат	903	91.2
	79	903
Списання витрат на охорону й утримання незадіяних необоротних активів загальновиробничого призначення згідно НП(С)БО 18	94	91.2

е) структура й облік адміністративних витрат

Підприємства будівельної галузі, крім виробничих витрат, що включаються в собівартість продукції, несуть інші витрати, серед яких значну частку займають адміністративні витрати. Структура цих витрат визначається НП(С)БО 16 «Витрати» і НП(С)БО 18 «Будівельні контракти». Ці витрати частково можуть належати до собівартості будівельно-монтажних робіт, а частково – до фінансових результатів.

До *адміністративних витрат* належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією:

• витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівників апарату управління будівельної організації, яка має статус юридичної особи (керівників, фахівців, технічних службовців); робітників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць тощо); іншого загальногосподарського персоналу;

• обов'язкові нарахування на заробітну плату названих вище категорій працівників;

• витрати на службові відрядження працівників апарату управління будівельної організації та робітників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації;

• витрати на транспортне обслуговування працівників апарату управління будівельної організації, зокрема:

• витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників апарату управління, у т. ч. основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні й інші грошові виплати водіям та іншим робітникам, які обслуговують легкові автомобілі; вартість паливних, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, знос і ремонт автомобільної гуми; утримання гаражів та місць стоянки (паркування) легкових автомобілів (енергопостачання, водопостачання, каналізація тощо); амортизацію (орендну плату), ремонт, технічний огляд, технічне обслуговування легкових автомобілів та ремонт гаражів і місць їх стоянки; податки, збори й інші передбачені законодавством відрахування, пов'язані з експлуатацією легко-

вих автомобілів);

• витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації: на придбання канцелярських товарів і приладдя, бланків обліку, звітності; на утримання, експлуатацію та ремонт будинків, споруд, приміщень, що використовує апарат управління будівельної організації; на утримання основних засобів, інших нематеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо); амортизація основних засобів, призначених для обслуговування апарату управління (крім легкових автомобілів); вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, використаних будівельною організацією на загальногосподарські потреби; витрати на утримання та експлуатацію всіх видів зв'язку і радіо, що використовуються для здійснення управління і перебувають на балансі будівельної організації, оплата послуг зв'язку (пошта, телеграф, телефон, факс тощо), обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління; витрати на утримання, ремонт та експлуатацію електронно-обчислювальної та комп'ютерної техніки, машинописної, розмножувальної й іншої оргтехніки;

• оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні будівельною організацією, якщо в штатному розписі не передбачено відповідних функціональних служб, у т. ч. витрати на обчислювальні, друкарські, розмножувальні й інші роботи;

• оплата послуг консультаційного та інформаційного характеру (в т. ч. витрати на придбання літератури й передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності апарату управління, виготовленням та зберіганням продукції допоміжних, другорядних виробництв будівельної організації, дотриманням законодавства;

• оплата професійних послуг (юридичних, щодо оцінки майна, аудиторських, у т. ч. оплата за проведення обов'язкових аудиторських перевірок, передбачених законодавством, тощо);

• витрати на врегулювання спорів у судових органах;

• загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, на оприлюднення річного звіту, представницькі витрати, на послуги щодо зміни структури приватизованої

будівельної організації тощо);

• оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацію будівельної організації в органах державної виконавчої влади;

• витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, у т. ч. плата за розрахунково-касове обслуговування персоналу, зазначеного в цьому розділі, з отримання гарантій, вексельного авалю, факторингових і довірчих операцій, ведення обліку боргових вимог та зобов'язань, у т. ч. цінних паперів. Плата за надання поштово-телеграфних послуг й інші витрати, пов'язані з грошовим обігом;

• одноразова допомога, що виплачується працівникам відповідно до законодавства під час переведення, приймання і скерування на роботу в іншу місцевість;

• відрахування будівельних організацій на утримання апарату управління будівельних об'єднань, у т. ч. витрати на утримання корпорації, асоціації тощо;

• податки, збори й інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством (крім податків і зборів, що належать до собівартості будівельно-монтажних робіт та непрямих податків);

• витрати на утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень, у т. ч. оплату праці штатних працівників, плату за послуги сторонніх організацій із протипожежної і сторожової охорони;

• витрати на перебазування будівельних і монтажних організацій;

• витрати, пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам та засновникам будівельної організації (оплата повідомлень у засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку);

• орендна плата за користування необоротними активами загальногосподарського призначення.

Адміністративні витрати, згідно з НП(С)БО 16 і 18, здебільшого собівартості БМР не включають, а є витратами періоду, які наприкінці кожного звітного періоду відносяться на зменшення фінансового результату операційної діяльності. Слід зазначити, що НП(С)БО 18 передбачає списання адміністративних витрат на собівартість БМР лише в разі, коли ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням будівельного контракту й окреме їх відшкодування за умовами будівельного контракту покладено на замовника.

Для обліку адміністративних витрат Планом рахунків передба-

чений рахунок 92 «Адміністративні витрати». Це активний рахунок, тобто в дебеті формуються витрати протягом місяця з різних джерел, а з кредиту проводиться їх списання на фінансовий результат, на зменшення прибутку підприємства.

Для обліку цих витрат рекомендується використовувати Журнал 5, а за журнально-ордерної форми їх доцільно обліковувати в окремому розділі журналу-ордеру № 10-Б.

Таблиця 4.2.4

Типові кореспонденції з обліку адміністративних витрат

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Витрати на основну й додаткову заробітну плату, в т. ч. будь-які види грошових і матеріальних доплат відповідно до штатного розпису та встановлених будівельною організацією систем оплати праці: – працівників апарату управління (керівників, спеціалістів, службовців)	92	66
– робітників, які здійснюють господарське обслуговування (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць, гардеробників, кур'єрів тощо)	92	66
Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників згідно з п. 1: – єдиного соціального внеску	92	65
Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації:		
Витрати на придбання канцелярських товарів і приладів, бланків обліку, звітності	92	63, 372
Витрати на утримання, експлуатацію та всі види ремонтів будинків, споруд, приміщень, що використовує апарат управління	92	20, 66, 65, 63
Амортизаційні відрахування за основними засобами, призначеними для обслуговування апарату управління	92	131
Знос і ремонт інших необоротних матеріальних активів, які використовують в управлінні виробництвом	92	132, 63
Витрати на утримання й експлуатацію всіх видів зв'язку та радіо, що використовують для здійснення управління і перебувають на балансі будівельної організації, оплата послуг зв'язку, обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління	92	66, 65, 13, 63

Продовження таблиці 4.2.4

1	2	3
Витрати, пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам та засновникам будівельної організації (оплата повідомлень у засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку)	92	63
Витрати на утримання, ремонт й експлуатацію лічильно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки, що перебуває на балансі будівельної організації	92	66, 65, 13, 63
Оплата послуг, які надають сторонні організаціями в управлінні виробництвом, якщо в штатному розписі будівельної організації не передбачені відповідні функціональні служби, у т. ч. витрати на обчислювальні, друкарські, розмножувальні та інші роботи	92	63
Оплата консультаційних й інформаційних послуг, якщо вони пов'язані із забезпеченням виконання робіт, зберіганням і реалізацією будівельної продукції, а також аудиторських перевірок	92	63
Оплата вартості ліцензій та інших державних дозволів для провадження господарської діяльності будівельної організації; оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацію будівельної організації в органах державної виконавчої влади	92	63
Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, у т. ч. плата за розрахункове обслуговування, отримання гарантій і вексельного авалю, здійсненням факторингових і довірчих операцій, обліком боргових вимог і зобов'язань, у т. ч. цінні папери, надання поштово-телеграфних послуг та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом	92	63
Витрати на оприлюднення річного звіту	92	63
Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовує апарат управління будівельної організації: – витрати на оплату праці водіїв та обов'язкові нарахування на неї	92	66, 65
– витрати на проведення ремонтів у межах 5 % від балансової вартості груп основних засобів на початок року	92	20, 66, 65, 63
– витрати на технічний огляд і технічне обслуговування	92	20, 66, 65, 63
– знос за легковим автотранспортом	92	131

Продовження таблиці 4.2.4

1	2	3
Витрати на службові відрядження працівників апарату управління та робітників, зайнятих господарським обслуговуванням, у межах норм, передбачених законодавством	92	372
Разова допомога, яка виплачується працівникам згідно із чинним законодавством під час переведення на роботу в іншу місцевість	92	66
Відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельної організації	92	682
Витрати, пов'язані з набором робочої сили: оплата відпусток перед початком роботи випускникам професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі та середні спеціальні заклади освіти, а також вартість їх проїзду до місця роботи	92	30
Витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів, які належать до валових	92	63, 685
Витрати на придбання необхідних довідників, плакатів і діапозитивів з охорони праці, запобігання нещасним випадкам і захворюванням на будівництві, а також покращення умов праці; обладнання кабінетів із техніки безпеки; на організацію доповідей і лекцій із техніки безпеки	92	372, 63
Утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень: – витрати на оплату праці з відрахуваннями робітників, які перебувають у штаті будівельної організації	92	65, 66
– послуги, надані сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку.	92	63
– утримання і знос протипожежного інвентарю та устаткування	92	13, 66, 65
Витрати некапітального характеру, пов'язані із забезпеченням якості будівництва: – витрати на утримання виробничих лабораторій, що належать до складу будівельної організації, у т. ч. оплата праці працівників, утримання, амортизацію та витрати на проведення поточного ремонту приміщень, устаткування та інвентарю лабораторій; вартість витрачених або зруйнованих під час випробування матеріалів, конструкцій і частин споруд, крім витрат на випробування споруд загалом (середніх і великих мостів. резервуарів тощо, оплачуваних за рахунок коштів, передбачених на цю мету в кошторисах на будівництво)	92	20, 66, 65, 63 та ін.

Закінчення таблиці 4.2.4

1	2	3
– витрати на проведення експертизи і консультацій, пов'язаних із результатами випробувань матеріалів і конструкцій; оплата послуг із випробування матеріалів і конструкцій, що надають лабораторії інших організацій	92	63, 68 та ін.
Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації будівельного виробництва, нормативними роботами, у т. ч. послуги, надані сторонніми організаціями з розроблення проектів виконання робіт, креслень конструкцій, металевих деталей, технологічних деталей, розширення передових методів організації праці, нормування праці тощо, а також оплата праці працівників проектно-кошторисних груп, груп проектування виконання робіт, економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що належать до складу будівельної організації та її структурних підрозділів	92	63 та ін.
Витрати на сплату відсотків (винагороди) за користування матеріальними цінностями, узятими в операційну оренду (лізинг) для загальногосподарських потреб	92	63, 31 та ін.
Відрахування на спорудження й розбирання тимчасових (титульних) будівель та споруд від їх кошторисної вартості в разі, коли кошти на ці цілі передбачені в договірній ціні	92	48
Відрахування до позабюджетних фондів фінансування галузевих і міжгалузевих науково-дослідних робіт та заходів щодо освоєння нових технологій, збори й інші обов'язкові платежі, передбачені законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України та декретами Кабінету Міністрів України	92	64
Витрати на перебазування будівельних і монтажних організацій	92	63 та ін.
Інші адміністративні витрати, які є витратами періоду	92	63 та ін.
Уключення адміністративних витрат до витрат за контрактом	23	92
Списання адміністративних витрат на зменшення фінансових результатів від операційної	79	92

є) узагальнення витрат на виробництво та формування собівартості будівельно-монтажних робіт

Узагальнення витрат для визначення собівартості будівництва проводиться наприкінці кожного звітного періоду, а також після завершення будівництва, уведення в дію і передачі об'єктів замовникам.

Основний метод обліку витрат будівельного виробництва – позамовний. Сутність цього методу полягає в тому, що собівартість продукції при його використанні визначають сумуванням усіх витрат із початку будівництва об'єкта чи групи об'єктів за будівельним контрактом і до його завершення.

Узагальнення витрат і визначення виробничої собівартості будівельної продукції здійснюють у журналі-ордері 10-Б або журналі 5 на рахунку 23.1 «Основне виробництво». На цьому рахунку ведеться облік витрат за кожним об'єктом будівництва зокрема й загалом по будівельній фірмі. Спочатку в дебет рахунка 23.1 списуються прямі витрати (структура яких визначається НП(С)БО 16 «Витрати» і НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»):

Д-т 23.1 – К-т 20.1 – матеріали, конструкції (на підставі Відомості № 10-Б, відомості 5.1, машинограми);

Д-т 23.1 – К-т 20.9 – транспортно-заготівельні витрати (на підставі відомості № 10-Б, Відомості 5.1, машинограми);

Д-т 23.1 – К-т 66 – основна заробітна плата робітників, зайнятих на виконанні БМР (на підставі розробної таблиці № 2, машинограми);

Д-т 23.1 – К-т 65 – відрахування на соціальні заходи (те саме).

До виробничої собівартості можуть належати також інші прямі витрати, наприклад послуги, отримані зі сторони, вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями, втрати від браку тощо:

Д-т 23.1 – К-т 63, 68.5, 24.

Після цього до витрат основного виробництва включаються загальновиробничі витрати:

а) частка витрат з експлуатації машин і механізмів – визначається пропорційно до відпрацьованого часу (машино-змін, машино-годин), обсягів виконаних робіт на кожному об'єкті тощо:

Д-т 23.1 – К-т 91.1 – списання витрат з експлуатації машин і механізмів;

б) інші загальновиробничі витрати – визначаються пропорційно до прийнятої бази розподілу (прямих витрат, основної заробітної плати та ін.), згідно з фактичною потужністю будівельної організації за звітний період:

Д-т 23.1 – К-т 91.2 – списання інших загальновиробничих витрат;

Д-т 23.1 – К-т 92 – списання частини адміністративних витрат щодо виконання будівельних контрактів, які відшкодовують замовники.

З урахуванням робіт і затрат, виконаних у попередньому місяці, визначаються витрати з початку року й з початку будівництва. Якщо згідно з будівельним контрактом роботи не передаються замовникові щомісяця, то дані витрати в обліку відображаються щораз вищим підсумком як дебетове сальдо за рахунком 23.1 і становлять суму *незавершеного виробництва*.

За роботами, зданими замовникові у звітному місяці, фактичні витрати списуються:

Д-т 90.3 – К-т 23.1 – списання виробничої собівартості зданих замовникові будівельно-монтажних робіт.

Облік зазначених витрат ведеться в Журналах 5, 5А або в окремих розділах Журналу-ордеру № 10-Б чи у відповідній машинограмі за використання автоматизованої форми обліку.

4.3. Облік будівельної продукції та її реалізація

Продукцією будівельного виробництва є виконані й передані замовникам будівельно-монтажні роботи та послуги. Об'єкти обліку доходів від реалізації будівельної продукції:

– окремі види будівельно-монтажних робіт;

– об'єкти будівництва (житлові та промислові будівлі, споруди, передавальні пристрої);

– група будівельних об'єктів за будівельним контрактом.

Відповідно до НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», *будівельний контракт* – це договір про будівництво, який передбачає:

– спорудження нового об'єкта;

– реконструкцію;

– розширення;

– добудову;

– реставрацію;

– ремонт;

Об'єкт будівництва – це сукупність будівель і споруд або окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Залежно від формування ціни розрізняють: контракти з фіксованою ціною та контракти із ціною «витрати плюс».

Контракт із фіксованою ціною – це договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції ($м^2$, кількість місць тощо). За такими контрактами підрядник може визначити дохід від контракту, витрати за контрактом, і отже, кінцевий фінансовий результат – прибуток чи збиток.

Контракт за ціною «витрати плюс» – договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини). За таким контрактом підрядник може достовірно визначити очікуваний прибуток, хоча сума доходів і витрат за контрактом можуть бути невизначеними.

Контракти за ціною «витрати плюс» поділяються на два типи:

– контракт «витрати без винагороди» – підрядникові відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати без забезпечення винагороди. Однак відсоток додається на основі понесених витрат;

– контракт «витрати плюс винагорода» – підрядникові відшкодовуються витрати й передбачена винагорода. Ціна контракту цього типу визначається як сума відшкодованих витрат і винагорода. Винагорода є маржинальним прибутком (дохід мінус прямі витрати), зароблених від контракту.

За формою «витрати плюс винагорода» розрізняють такі види контрактів:

– *контракт «витрати плюс фіксована винагорода»* – винагородою є фіксована грошова сума;

– *контракт «витрати плюс премія»* – заохочувальні виплати, передбачені для підрядника, розраховуються на основі вчасності виконання проекту або відповідно до завершення бюджету;

– *контракт «витрати плюс відсоток винагороди»* – змінні бонусові платежі додаватимуться до основного платежу підряднику на основі визначених критеріїв.

Деякі будівельні контракти можуть містити характеристики і контрактів із фіксованою ціною, і контрактів за ціною «витрати плюс». Прикладом може бути контракт «витрати плюс» із погодженою максимальною ціною. Такі контракти є контрактами з комбінованою ціною.

Набравши чинності 1 січня 2004 р., Господарський Кодекс України сприяє відновленню застосування терміна «Договір підряду на капі-

тальне будівництво». За договором підряду на капітальне будівництво одна сторона (підрядник) зобов'язується своїми силами й засобами на замовлення іншої сторони (замовника) побудувати та здати в установлений строк визначений договором об'єкт відповідно до проектно-кошторисної документації або виконати зазначені в договорі будівельні й інші роботи, а замовник має передати підрядникові затверджену проектно-кошторисну документацію, надати йому будівельний майданчик, прийняти закінчені будівництвом об'єкти та оплатити їх.

Договір підряду відповідно до цієї статті укладається на будівництво, розширення, реконструкцію та перепрофілювання об'єктів; будівництво об'єктів із покладенням повністю або частково на підрядника виконання робіт із проектування, поставки обладнання, пусконалагоджувальних й інших робіт; виконання окремих комплексів будівельних, монтажних, спеціальних, проектно-конструкторських та інших робіт, пов'язаних із будівництвом об'єктів.

Вартість робіт за договором підряду (компенсацію витрат підрядника та належну йому винагороду) можна визначити складанням приблизного або твердого кошторису. Кошторис вважається твердим, якщо договором не передбачено інше. Зміни до твердого кошторису можуть бути внесені лише за погодженням сторін.

У разі виникнення потреби значно перевищити приблизний кошторис підрядник зобов'язаний вчасно попередити про це замовника. Якщо підрядник не попередив замовника про перевищення кошторису, він зобов'язаний виконати роботу, не вимагаючи відшкодування понесених додаткових витрат.

Згідно з п. 4 НП(С)БО 18, доходи від виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу за умови, що кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Завершені БМР і передача їх замовникам оформляється в такому порядку. Виконроб записує роботи в Журнал виконаних робіт типової форми № КБ-6. У ньому проставляються види робіт, обсяги, строки їх виконання, виконавці. На підставі цього журналу наприкінці місяця разом із представником замовника складаються документи на передачу робіт замовникові. Передача БМР може бути:

– проміжною, коли передаються окремі елементи робіт;

– кінцевою, коли передаються завершені, готові до експлуатації об'єкти.

Проміжна передача оформляється Довідкою про вартість виконаних підрядних робіт (форма № КБ-3) й Актом приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в). У довідці зазначають вартість виконаних робіт за договірними цінами за місяць, із початку року, з початку будівництва. Її підписують і скріплюють печатками представники організації підрядника й замовника. Довідка складається у всіх випадках, незалежно від джерел фінансування будівництва. Акт форми № КБ-2в складають будівельні підприємства та їх структурні підрозділи всіх видів економічної діяльності, незалежно від форм власності, які виконують будівельні та монтажні роботи, роботи з капітального та поточного ремонту будівель і споруд та інші підрядні роботи із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ та організацій державної форми власності.

Передача завершених, готових до експлуатації об'єктів оформляється Актом приймання виконаних робіт за завершеним будівництвом об'єкта типової форми КБ-2, у якому вказується замовник і підрядник, номер договору, назва об'єкта, коротка технічна характеристика, загальна вартість виконаних БМР, додаткові компенсації, доплати понад договірну (кошторисну) вартість, ПДВ. Акт скріплюється підписами і печатками обох сторін.

За результатами роботи Державної приймальної комісії складається Акт про прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом об'єкта. До Державної приймальної комісії входять представники архітектури, екологічних служб, техніки безпеки, протипожежної охорони та ін.

У будівництві *реалізованою* вважається продукція, яка за вказаними актами передана замовникові, незалежно від її оплати (метод нарахування). При оподаткуванні, якщо будівництво здійснюється за рахунок бюджетних коштів, обсяг реалізації та доходи від неї визначаються за касовим методом у момент оплати переданих замовникові БМР.

Виконані роботи, не прийняті замовником і не оформлені зазначеними актами, вважаються *незавершеним виробництвом* (у підрядника вони відображаються за дебетовим залишком на рахунку 23 «Виробництво»). У замовника такі прийняті роботи на незавершених об'єктах вважаються як *незавершене будівництво* й обліковуються на рах. 15 «Капітальні інвестиції».

На основі актів виконаних робіт у будівництві заповняється Відомість № 5-Б, у якій вказується назва об'єктів, замовник, вартість виконаних робіт за договірною ціною, сума ПДВ. У правій частині Відомості робиться позначка про оплату замовником виконаних робіт і виводиться залишок неоплачених рахунків на кінець звітного періоду. За використання журнальної форми обліку реєстром аналітичного обліку розрахунків із замовниками за виконані роботи є додаткова відомість до Журналу № 3, а за автоматизованої – відповідна машинограма.

4.4. Облік доходів і фінансових результатів за будівельними контрактами

Облік доходів від виконання будівельних контрактів регламентується НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291, іншими інструктивними й нормативними документами.

Основним елементом доходу від виконання будівельного контракту є ціна, передбачена в договорі підряду. Крім зазначеної суми, дохід від будівельного контракту, відповідно до НП(С)БО 18, містить:

– відхилення від ціни за будівельним контрактом;

– претензію за будівельним контрактом;

– заохочувальні виплати за будівельним контрактом у тому разі, якщо вони можуть привести до отримання економічних вигід і їх можна достовірно визначити.

Відхилення від ціни за будівельним контрактом – це зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту. Вони можуть бути ініційовані і підрядником, і замовником. Відхилення від ціни за будівельним контрактом передбачають зміни в проектах, методах чи способах їх реалізації, засобах обслуговування, в обладнанні, матеріалах, строках ви-

конання робіт.

На момент виникнення відхилень вартість їх невизначена. Ця обставину пояснюємо тим, що спочатку визначаються зміни, а коригування ціни контракту узгоджується пізніше. Відхилення від ціни за будівельним контрактом включаються до доходу тільки тоді, коли є імовірність отримання економічних вигід, пов'язаних із відхиленнями, та можливість їх достовірно оцінити.

Претензія за будівельним контрактом – сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту. На відміну від відхилень, претензії пов'язані з додатковими сумами, які підрядник намагається отримати як компенсацію за витрати, не включені до первісної ціни контракту.

Претензія може бути ініційована підрядником через затримки, спричинені замовником; помилки, допущені замовником при проектуванні об'єкта; через інші недоліки контракту. Внаслідок цього вони призводять до збільшення витрат, непередбачених у ціні контракту.

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом – додаткові суми, які сплачують підрядникові за виконання (перевиконання) умов контракту. Наприклад, будівельна організація може отримати право на заохочувальні виплати, якщо завершить роботи за контрактом достроково, тобто за вчасне й дострокове введення об'єктів у дію.

Заохочувальні виплати можуть бути ініційовані і підрядником, і замовником.

Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.

Для визначення ступеня завершеності робіт, який є основою визнання доходів, використовують такі методи:

– вимірювання та оцінювання виконаної роботи;

– співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу згідно з будівельним контрактом у натуральному вираженні;

– співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

При використанні методу «вимірювання та оцінки виконаної роботи» на підставі обмірів фактично виконаних будівельних робіт щомісячно складаються довідки форми № КБ-3 або акти за формою

№ КБ-2в. Головним документом, у якому узагальнюється вартість робіт із початку будівництва відповідно до об'єктів, є журнали обліку виконаних робіт (форма № КБ-6).

Другий і третій методи визначення ступеня завершеності розрахункові. У разі виконання другого методу сума визнаного доходу встановлюється множенням ціни договору мінус непрямі податки на відсоток готовності об'єктів у натуральному вираженні (див. приклад). Первинного документа типової форми, яким потрібно оформляти суму визнаного доходу, в цьому разі немає, тому на практиці здебільшого використовують бухгалтерську довідку.

Приклад. За умовами контракту підрядникові потрібно виконати мурування стін будинку обсягом 180 м куб. Договірна ціна становить 480 000 грн. Потрібно визначити дохід підрядника на дату балансу (за етап) із використанням методу співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу згідно з будівельним контрактом у натуральному вираженні, якщо інших видів за контрактом не передбачено. Розв'язок наведено в табл. 4.4.1.

Таблиця 4.4.1

Визначення доходу підрядника на дату балансу

Показники	Етап		
	I	II	III
Обсяг фактично виконаних робіт за етап, *м куб.*	50	60	70
Обсяг фактично виконаних робіт зростаючим підсумком, *м куб.*	50	110	180
Обсяг плановий	180	180	180
Коефіцієнт співвідношення витрат зростаючим підсумком (р. 2: р. 3)	0,278	0,611	1,000
Дохід плановий (договірна ціна), *грн*	480 000	480 000	480 000
Визнаний дохід зростаючим підсумком (р. 4×р. 5)	133 440	293 280	480 000
Визнаний дохід за етап, *грн*	133 440	159 840	186 720

На дату балансу за всіма незавершеними контрактами підрядник має відобразити валову заборгованість. Валова заборгованість замовників відображається у складі незавершеного виробництва, а валова заборгованість замовникам – у складі інших поточних зобов'язань.

Третій метод установлення ступеня завершеності робіт полягає в

тому, що сума визнаного доходу визначається множенням коефіцієнта витрат на загальну вартість робіт за договором (без непрямих податків). Коефіцієнт витрат, своєю чергою, дорівнює частці від ділення фактичних витрат із початку виконання робіт на кошторисну суму загальних витрат за контрактом (див. наступний приклад).

При використанні переважно другого і третього методів визнання доходу можуть виникати валові заборгованості замовників та замовникам.

Валова заборгованість замовників – це сума перевищення витрат підрядника й визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом – це сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника й визначеним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Проміжні рахунки – це рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовникові до оплати.

Для обліку доходів від будівельного контракту Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачено субрахунок 70.3 «Доход від реалізації робіт і послуг». За кредитом цього рахунку відображається виручка від реалізації робіт, а за дебетом – ПДВ від реалізації та чистий дохід (різниця між виручкою та ПДВ) списується на рахунок 79 «Фінансові результати» (субрахунок 79.1 «Результат операційної діяльності»).

Для обліку розрахунків із замовниками за будівельними контрактами використовують рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». За дебетом рахунку відображаються суми переданих замовникам БМР за будівельними контрактами, за кредитом – оплата останніми виконаних робіт.

На основі Атів приймання виконаних робіт КБ-2в, довідок форми № КБ-3, бухгалтерських довідок здійснюються записи у Відомості № 5-Б (за журнально-ордерної форми), допоміжній відомості до Журналу 3 (за журнальної форми), машинограмі (за автоматизованої форми). Підсумкові суми з названих реєстрів аналітичного обліку переносяться в реєстри синтетичного обліку. При цьому складається такі

кореспонденції рахунків: (табл. 4.4.2).

Таблиця 4.4.2

Типові кореспонденції з виконання будівельно-монтажних робіт

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
На загальну договірну (контрактну) вартість виконаних і переданих замовникам БМР, у т. ч. суми отриманих претензійних і заохочувальних виплат за будівельними контрактами	36	703
Нарахування ПДВ (1/6 від загального обсягу виконаних і переданих робіт)	703	641
Надходження грошових коштів у касу, на поточний рахунок у банку від замовників за виконані БМР	30, 31	36
Зарахування взаємних розрахунків за бартерними контрактами	63	36

Визнаний дохід за будівельним контрактом без суми непрямих податків відображається за дебетом субрахунка 23.8 «Завершені етапи за незакінченими будівельними контрактами» й кредитом субрахунка 23.9 «Проміжні рахунки» рахунка 23 «Виробництво». Після завершення будівельного контракту сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією субрахунків.

Якщо сума проміжного рахунку за звітний період перевищує суму визнаного в цьому періоді доходу за будівельним контрактом без суми непрямих податків, то різниця відображається за дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредитом субрахунка 23.9 «Проміжні рахунки», в іншому разі зазначений запис виконується способом сторно.

Приклад. Підрядник здійснює визнання доходів з урахуванням ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, який визначається співвідношенням фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу й очікуваної суми загальних витрат за будівельним контрактом.

Контрактна вартість будівництва без суми непрямих податків становить 800 тис. грн. Очікувані загальні витрати за будівельним контрактом – 700 тис. грн. Тривалість контракту – три періоди. Розв’язок наведено в табл. 4.4.3.

Таблиця 4.4.3

Визнання доходів підрядником з урахуванням ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Період			
	Д-т	К-т	1-й	2-й	3-й	Разом
Фактичні витрати при виконанні будівельного контракту	23.1	20, 65, 66 та ін.	140	450	110	700
Фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту	–	–	140	590	700	
Визнані доходи з урахуванням непрямих податків	36	70,3	192	616,8	151,2	
Податок на додану вартість	703	641	32	102,8	25,2	160
Визнані доходи без суми непрямих податків	23.8	23.9	160	514	126	800
Собівартість реалізації	903	23.1	140	450	110	700
Прибуток за звітний період (ряд. 5 – ряд. 6)	–	–	20	64	16	100
Прибуток із початку виконання будівельного контракту	–	–	20	84	100	–
Проміжні рахунки	–	–	150	600	50	800
Проміжні рахунки з початку виконання контракту	–	–	150	750	800	–
Коригування проміжних рахунків	36	23.9	сторно 10	76	сторно 76	–
Валова заборгованість замовників [(ряд. 2 + ряд. 8) – ряд. 10]	–	–	10	–	0	–
Валова заборгованість замовникам [ряд. 10 – (ряд. 2 + ряд. 8)]	–	–	–	76	0	–

Для обліку доходів від реалізації БМР використовують Журнал № 6 (за журнальної форми обліку), Журнал-ордер №11-Б (за журнально-ордерної форми), відповідну машинограму (за автоматизованої форми обліку). Записи в ці реєстри здійснюють за даними, відповідно до Відомості 5-Б, додаткової відомості до Журналу № 3, машинограми. Журнал № 6 і Журнал-ордер № 11-Б розкривають інформацію за кредитом рахунку 70 й інших рахунків 7-го класу.

Перелік нормативних документів, які регулюють діяльність підприємств будівництва

1. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?code=2755-17.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5. rada.gov.ua/laws/show/ z0027-00.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» (зі змінами та доповненнями), затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01.

5. Державні будівельні норми України [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://dbn.at.ua.

6. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджене Наказом Міністерством регіонального будівництва від 31.12.2010 № 573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://msmeta.com.ua/file/Metoduchni%20rekomendazii.pdf.

7. Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3. rada.gov.ua/laws/show/929_017.

8. Лист ДФС «Щодо включення до складу витрат обов'язкових платежів у вигляді пайових внесків на розвиток інженерно-транспортної і соціальної інфраструктури міста» від 19.10.15 р. №9707/К/99-99-19-02-02-14 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-fizichnih-osib/64590.html.

Рекомендована література

1. Економіка будівництва : підручник / за заг. ред. І. С. Степанова. 3-е изд., доп. і перераб. : Юрайт-Издат, 2005. 620 с.
2. Крупка Я. Д. Задорожний З. В., Мельник Р. О. Облік у будівництві [Текст] : підручник. К. : Знання, 2008. 631 с.
3. Грибков А. Ю. Бухгалтерський учет в строительстве : практ. пособ. М. : Омега-Л, 2010. 426 с.
4. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності : підручник. К. : ЦУЛ, 2010. 320 с.
5. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. 2-ге вид., переробл. та доп. К. : Центр навч. л-ри, 2010. 392 с.
6. Задорожний, З. В. Ковальчук Є. К., Панасюк В. М. Облік в галузях економіки [Текст] : навч. Посіб. К. : Хай-Тек Прес, 2011. 360 с.

Контрольні питання

1. Назвіть особливості торговельної діяльності підприємств? Чим вона відрізняється від виробничої?
2. У чому полягає відмінність між оптовою та роздрібною торгівлею?
3. Що таке ліцензія? На які види діяльності потрібна ліцензія?
4. Торговий патент – це …
5. Як в обліку відображається придбання торгового патенту?
6. Товарообіг – це…
7. Якими показниками характеризується товарообіг торговельного підприємства ?
8. Які характеристики має товарообіг?
9. Торговельна надбавка – це…
10. Товари – це…
11. Як поділяють товари залежно від форм розрахунків при надходженні?
12. Що включають до собівартості товарів придбаних на плату?
13. За якою вартістю відображаються товари в обліку?
14. На якому рахунку в обліку відображаються товари? Охарактеризуйте його субрахунки.

Задачі для виконання

Задача 1

За договором будівельного підряду генпідрядник «Будівництво» отримує від замовника-підприємства «Транзит» для цільового використання будівельні матеріали на загальну суму 800 000 грн, частину з них (на суму 150 000 грн) будівельне підприємство повинно передати субпідрядникові «Водобуд».

Після виконання БМР у генпідрядника залишилося невикористаними матеріали на суму 30 000 грн, із яких матеріали на 20 000 грн повернуті замовникові, решта залишена в рахунок оплати виконаних БМР.

Відобразити в бухгалтерському обліку отримання, використання та повернення запасів.

Задача 2

Підприємство «А» виконало демонтаж будівлі підприємству «Б», вартість демонтажних послуг – 150 000 грн (у т. ч. ПДВ). Демонтаж провадився для подальшого будівництва на земельній ділянці будівлі для господарської діяльності.

У процесі демонтажу було отримано матеріали, які підприємство «Б» оприбуткувало на підставі Акта списання основних засобів (на момент оприбуткування справедлива вартість зворотних матеріалів у бухгалтерському обліку – 85 000 грн).

Пізніше було прийнято рішення оплатити заборгованість за виконані роботи з демонтажу цеглою й балками, про що було внесено зміни до договору, у якому вартість цегли й балок зафіксували в розмірі 150 000 грн (у т. ч. ПДВ).

Відобразити операції в кореспонденціях.

Задача 3

Два підприємства А і Б ухвалили рішення щодо пайового будівництва й уклали договір. Підприємство А, відповідно до договору, виступає в ролі замовника. Вартість будівництва 1 068 000 грн (у т. ч. ПДВ). При цьому:

– частка підприємства А – 60 % від вартості об'єкта;

– частка підприємства Б – 40 % від вартості об'єкта.

Відобразити в обліку виконаних підприємствами операцій:

– в обліку підприємства А;

– в обліку підприємства Б.

Задача 4

Будівельне підприємство протягом трьох кварталів 20__ р. виконувало будівельні роботи:

– загальна кошторисна вартість контракту – 252 000 грн (із ПДВ), у т. ч. за періодами: 60000, 120000, 7200 грн – відповідно;

– фактичні витрати з виконаної роботи – 94500, у т. ч. за періодами: 30000, 40000, 24500 грн;

– рахунки замовникові виставляли відповідно до підписаних актів про виконані роботи поквартально.

Відобразити в системі обліку господарські операції, пов'язані з виконанням роботи за окремими періодами в бухгалтерському обліку.

Задача 5

Будівельне підприємство уклало договір на фарбування 2000 м^2 стін, у т. ч. в першому періоді – 700 м^2, у другому – 1300 м^2 на суму 360 000 грн (у т. ч. ПДВ) на умовах передоплати на суму 108 000 грн. Замовникові виписаний рахунок по закінченні першого періоду на 126 000 грн з урахуванням підписаного акта про виконання робіт. Сума рахунка по закінченні робіт (другого періоду) становила 126 000 (360 000 – 108 000).

Відобразити в системі обліку господарські операції, пов'язані з виконанням роботи за окремими періодами.

Задача 6

На експлуатацію автотранспортного господарства було витрачено 200 тис. грн, з них 80 тис. грн – заробітна плата водіїв і робітників; відрахування на соціальні заходи – 18 тис. грн; 30 тис. грн – витрати на паливо (фактична собівартість), 20 тис. грн – амортизація, 40 тис. грн – накладні витрати. Усі роботи виконало автотранспортне господарство тільки для основного виробництва.

Ці витрати відобразити бухгалтерськими записами.

Задача 7

Термін будівництва об'єкта – 24 місяці. Кошторисна вартість будівництва об'єкта – 2 млн грн, у т. ч. на зведення тимчасових (титульних) будівель і споруд – 24 тис. грн. Термін закінчення зведення тимчасових об'єктів – через 12 місяців після початку будівництва основного об'єкта.

У даному випадку щомісяця з початку будівництва об'єкта і протягом першого року здійснюють операції з утворення джерела для зведення тимчасового об'єкта.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Задача 8

Кошторисна вартість будівництва об'єкта – 2 млн грн. Кошти, призначені на виплату премії за введення об'єкта в експлуатацію, – 40 тис. грн. Термін будівництва об'єкта – 10 місяців.

Зробити записи при зведенні об'єкта в термін у бухгалтерському обліку організації.

Задача 9

Витрати на ремонт зданих об'єктів склали в попередньому звітному році 5 % від їх кошторисної вартості. Поточного року передбачається здати замовникові об'єкти загальною кошторисною вартістю 2400 тис. грн.

У поточному році витрати на ремонт зданих об'єктів становили 100 тис. грн.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Задача 10

Підрядна будівельно-монтажна організація протягом звітного періоду на виконання робіт за будівельним контрактом понесла такі витрати: прямі матеріальні витрати – 120 000 грн, прямі витрати на оплату праці – 60 000 грн, відрахування на соціальні заходи – 14 000 грн, загальновиробничі витрати 97 200 грн. Дохід від реалізації робіт становив 450 000 грн (у т. ч. ПДВ). У цьому ж звітному періоді на поточний рахунок підрядної організації зараховано кошти, одержані від замовника за виконані згідно з будівельним контрактом роботи. Відобразити в бухгалтерському обліку підрядної організації операції, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, визначити фінансовий результат діяльності підрядної організації.

Задача 11

Підприємство здійснило господарським способом прибудову до будівлі, яка обліковувалась на балансі. Загальна вартість таких витрат становили 105 000 грн (без ПДВ). У зв'язку із цим підприємство збільшило балансову вартість зазначеної будівлі на вартість введеної в експлуатацію прибудови. Підприємство придбало матеріали й комплектувальні вироби, призначені для будівництва прибудови – 50 000 грн. (крім того, ПДВ), нараховано заробітну плату робітникам, які здійснювали будівництво, – 40 000 грн. Відрахування на соціальні заходи становило 9000 грн.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Задача 12

Підрядна будівельна організація уклала контракт із твердою (фіксованою) ціною 400 000 грн без ПДВ. Кошторисні витрати на виконання контракту становитимуть 300 000 грн, з них поквартально: I кв. – 70 000, II кв. – 150 000, III кв. – 80 000 грн. У зв'язку з незапланованим підвищенням цін на матеріальні ресурси й енергоносії кошторисні витрати були переглянуті та збільшені в другому кварталі на 15 000 грн та в третьому кварталі – на 10 000 грн. Фактичні витрати повністю відповідали скоригованим кошторисним.

Протягом періоду виконання контракту замовникові були виставлені рахунки на загальну суму з ПДВ: у I кв. – 216 000 грн (ураховуючи аванс на суму 40 % від загальної ціни контракту); у II кв. – 144 000 грн; у III кв. – 120 000 грн.

Оформіть бухгалтерськими записами витрати підрядної організації та розрахунки із замовниками.

Тести до теми 4

1. Самостійні господарюючі будівничі, спеціальні та монтажні суб'єкти – це:

а) будівниче підприємство;

б) промислове підприємство;

в) торговельне підприємство;

г) виробниче підприємство;

ґ) громадське харчування.

2. Головна мета створення будівельного підприємства:

а) отримання прибутку (максимального);

б) створення нових робочих місць;

в) виконання державного замовлення;

г) збільшення національного доходу;

г) забезпечення населення житлом.

3. Будівничо-монтажні підприємства класифікуються за такими ознаками:

а) за видами діяльності;

б) за формою власності;

в) за функціональним призначенням;

г) правильні відповіді а і б.

г) правильні відповіді а, б, в.

4. За формою власності будівничо-монтажні підприємства поділяються на:

а) приватні й колективні;

б) державні й недержавні;

в) змішані й державні;

г) державні й колективні;

г) приватні й змішані.

5. За видами діяльності будівельно-монтажні підприємства поділяються на:

а) підприємства, які ведуть роботи підрядним та господарським способом;

б) підприємства, які ведуть капітальні ремонти будівель та споруд виробничого призначення;

в) група будівничих організацій, які ведуть ремонт будівель та споруд невиробничого призначення;

г) усі відповіді правильні;

ґ) усі відповіді правильні.

6. Класифікація капітальних інвестицій здійснюється:

а) за призначенням капітальні інвестиції поділяються;

б) за галузями економічної діяльності;

в) за способом виробництва;

г) правильні відповіді а, б;

ґ) правильні відповіді а, б, в.

7. Згідно з яким НП(С)БО запаси визнаються як «активи, які зберігаються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва для подальшого продажу продукту виробництва, зберігаються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством»:

а) НП(С)БО 2 «Баланс»;

б) НП(С)БО 15 «Дохід»;

в) НП(С)БО 9 «Запаси»;

г) НП(С)БО 16 «Витрати»;

ґ) НП(С)БО 7 «Основні засоби».

8. Усі запаси на будівельних підприємствах поділяються на такі групи:

а) будівельні матеріали, конструкції, деталі;

б) обладнання до встановлення, малоцінні, швидкозношувані предмети;

в) інші запаси;

г) відповіді а, в правильні;

ґ) відповіді а, б, правильні.

9. До якої групи запасів належать запаси, які використовують безпосередньо в процесі виконання будівельних і монтажних робіт для виготовлення будівельних деталей, для зведення та обробки конструкцій, частин будівель і споруд?

а) обладнання до встановлення;

б) малоцінні та швидкозношувані предмети;

в) будівельні матеріали;

г) інші запаси;

ґ) усі відповіді правильні.

10. До якої групи запасів належать завезені на будівельний майданчик готові до встановлення будівельні конструкції та деталі: металеві, залізобетонні, дерев'яні конструкції; блоки, збірні частини будівель тощо?

а) конструкції та деталі;

б) малоцінні та швидкозношувані предмети;

в) будівельні матеріали;

г) інші запаси;

г) усі відповіді правильні.

11. За якою вартістю зараховуються на баланс підприємства придбані (отримані) або вироблені запаси?

а) за балансовою вартістю;

б) за первісною вартістю;

в) за ліквідаційною вартістю;

г) за залишковою вартістю;

ґ) за справедливою вартістю.

12. Сума ТЗВ, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється так:

а) між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць;

б) між сумою залишку запасів на початок звітного місяця й сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць;

в) між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що надійшли за звітний місяць;

г) між сумою залишку запасів на початок звітного місяця і сумою запасів, що надійшли за звітний місяць;

ґ) правильної відповіді немає.

13. Прийняті комірником запаси оформляють таким документом:

а) прибутковий ордер, які підписують завідувач складу й експедитор;

б) прибутковий касовий ордер, які підписує касир і керівник;

в) лімітно-забірні картки;

г) авансовий звіт;

ґ) правильної відповіді немає.

14. Документи щодо руху запасів у будівництві:

а) рахунок-фактура;

б) накладна;

в) акт про приймання обладнання (форма М-15);

г) правильні відповіді а, в;

ґ) усі відповіді правильні.

15. Які рахунки призначено для обліку запасів у будівельному підприємстві?

а) рахунок 20 «Сировина і матеріали»

б) рахунок 22 «МШП»

в) рахунок 15 «Капітальні інвестиції»

г) правильні відповіді а, б;

ґ) правильна відповідь а, б, в.

16. Матеріальні цінності, які надійшли від постачальника автомобільним транспортом, оприбутковуються на склад на підставі:

а) накладної;

б) податкової накладної;

в) товарно-транспортної накладної (ТТН);

г) карток складського обліку;

ґ) правильної відповіді немає.

17. Основні документами, які відображають відпуск матеріалів зі складу для виробничих цілей, у будівельних організаціях:

а) лімітно-забірні картки (форми № М-28 і М-28 а);

б) картки складського обліку форми № М-2;

в) накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) (форма № М-11);

г) правильні відповіді а, в.

ґ) правильні відповіді а, б, в.

18. Бухгалтерський облік надходження та вибуття основних засобів у будівництві здійснюють за загальноприйнятою методологією відображення цих господарських операцій відповідно до:

а) НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»;

б) НП(С)БО 7 «Основні засоби»;

в) НП(С)БО 9 «Запаси»;

г) НП(С)БО 16 «Витрати»;

ґ) НП(С)БО 15 «Дохід».

19. Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати», витрати у будівництві класифікуються за такими ознаками:

а) за датою виникнення;

б) за характером участі в процесі будівельного виробництва;

в) за включенням у собівартість;

г) правильні відповіді б, в.
г) правильні відповіді а, б, в.

20. За характером участі в процесі будівельного виробництва витрати поділяються на:
а) основні та накладні;
б) прямі та непрямі;
в) релевантні та нерелевантні;
г) немає правильної відповіді;
г) правильні відповіді а, б.

21. За включенням у собівартість у процесі будівельного виробництва витрати поділяються на:
а) основні та накладні;
б) прямі та непрямі;
в) релевантні та нерелевантні;
г) немає правильної відповіді.
г) правильні відповіді а, б.

22. Основні первинними документами з обліку праці у будівництві:
а) наряди на відрядну роботу та накази про надання відпусток;
б) лікарняні листки;
в) накази про преміювання робітників;
г) усі відповіді правильні;
г) правильної відповіді немає.

23. Згідно з яким НП(С)БО розрізняють два види організації обліку витрат за контрактами?
а) НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»;
б) НП(С)БО 7 «Основні засоби»;
в) НП(С)БО 9 «Запаси»;
г) НП(С)БО 16 «Витрати»;
г) НП(С)БО 15 «Дохід».

24. Згідно з НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», які розрізняють два види організації обліку витрат за контрактами?
а) контракт із нефіксованою ціною та контракт із приєднанням затрат;
б) контракт із фіксованою ціною та контракт із приєднанням затрат;

в) контракт із фіксованою та контракт без приєднання затрат;

г) контракт із нефіксованою ціною та контракт без приєднання затрат;

ґ) правильної відповіді немає.

25. Грошовими коштами або іншими активами, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом, називаються:

а) підзвітні суми;

б) грошові кошти в національній валюті;

в) аванси за будівельним контрактом;

г) аванси;

ґ) правильні відповіді а, б, в.

26. Методами обліку витрат за контрактами, які використовує підрядчики, є:

а) «метод виконання відсотку робіт»;

б) «метод виконання контракту»;

в) правильні відповіді а, б;

г) «метод накопичення витрат»;

ґ) правильні відповіді а, б, г.

27. Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом – це:

а) сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника й визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту;

б) сума перевищення витрат підрядника й визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту;

в) зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту;

г) додаткові суми, як сплачуються підрядникові за виконання (перевиконання) умов контракту;

ґ) правильної відповіді немає.

28. Заохочувальні виплати за будівельним контрактом – це:

а) сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника й визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту;

б) сума перевищення витрат підрядника й визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту;

в) зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту;

г) додаткові суми, як сплачуються підрядникові за виконання (перевиконання) умов контракту;

ґ) правильної відповіді немає.

29. Відхилення від ціни за будівельним контрактом – це:

а) сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника й визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту;

б) сума перевищення витрат підрядника й визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту;

в) зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту;

г) додаткові суми, які сплачуються підрядникові за виконання (перевиконання) умов контракту.

ґ) правильної відповіді немає.

30. Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом – це:

а) сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника й визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту;

б) сума перевищення витрат підрядника й визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних ра-

хунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту;

в) зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту;

г) додаткові суми, що сплачуються підрядникові за виконання (перевиконання) умов контракту;

г) правильної відповіді немає.

31. Який основним метод обліку на виконання будівельно-монтажних робіт, якщо замовлення відкривається на кожний об'єкт будівництва відповідно до підрядного договору (контракту):

а) «метод виконання контракту»;

б) «метод обліку витрат на замовлення»;

в) «метод виконання контракту»;

г) немає правильної відповіді;

г) правильні відповіді а, б.

32. Регістром обліку виконання будівельно-монтажних робіт у натуральній і вартісній формі є:

а) журнал обліку виконаних робіт;

б) журнал обліку господарських операцій;

в) журнали-ордери;

г) оборотно-сальдова відомість;

г) правильні відповіді а, б.

33. Фактичні витрати на будівельно-монтажні роботи групуються за:

а) елементами витрат;

б) сферою охоплення;

в) статтями витрат;

г) джерелами виникнення;

г) правильні відповіді а, в.

34. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

а) матеріальні витрати, витрати на оплату праці;

б) відрахування на соціальні заходи, амортизація;

в) інші операційні витрати;

г) усі відповіді правильні.

ґ) правильної відповіді немає.

35. Продовжити речення «Виробничі витрати включаються в собівартість будівельно-монтажних робіт…»:

а) наприкінці звітного періоду;

б) того звітного періоду, в якому вони були проведені;

в) на початку звітного періоду;

г) ці витрати не включають у собівартість будівельно-монтажних робіт.

ґ) правильні відповіді а, б.

36. На якому рахунку відображаються втрати від браку в роботі будівельних організацій?

а) на рахунку 24 «Брак у виробництві»;

б) на рахунку 25 «Напівфабрикати»;

в) на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

г) на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»;

ґ) на рахунку 23 «Виробництво».

37. На якому рахунку обліковується фактична собівартість будівельно-монтажних робіт, які виконуються власними силами будівельної організації, що належать до незавершеного будівельного виробництва?

а) на рахунку 90 «Собівартість реалізації»;

б) на рахунку 23 «Виробництво»;

в) на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями»;

г) на рахунку 15 «Капітальні інвестиції»;

ґ) на рахунку 25 «Напівфабрикати».

38. До операційних витрат, які не включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт, а є витратами періоду, належать:

а) адміністративні витрати;

б) витрати на збут;

в) інші операційні витрати;

г) усі відповіді правильні;

ґ) правильної відповіді немає.

39. До витрат, які не включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт, належать:

а) адміністративні витрати;

б) витрати на відсотки;

в) інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу;

г) правильні відповіді б, в;

ґ) правильні відповіді а, б, в.

40. На якому рахунку обліковують роботу машин і механізмів, витрати з їх експлуатації?

а) на рахунку 93 «Витрати на збут»;

б) на рахунку 92 «Адміністративні витрати»;

в) на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

г) на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»;

ґ) правильної відповіді немає.

41. З чого складається собівартість реалізованих будівельно-монтажних робіт?

а) з виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт, що були реалізовані впродовж звітного періоду;

б) з нерозподілених постійних загальновиробничих;

в) з наднормативних виробничих витрат звітного періоду;

г) усі відповіді правильні;

ґ) правильної відповіді немає.

42. Суть методу ідентифікованої собівартості полягає в тому, що:

а) оцінка проводиться з кожної одиниці запасів розподілом сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця й вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й отриманих у звітному місяці запасів;

б) що конкретні одиниці запасів передаються у виробництво (на установку) за тією ж вартістю, за якою вони (ці конкретні одиниці запасів) були придбані (чи з урахуванням суми уцінки, якщо така проводилася);

в) ґрунтується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, що першими відпускаються у виробництво (продаж чи інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів;

г) оцінка укладається в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), що встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та чинних цін;

ґ) правильної відповіді немає.

43. Виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом складається з:

а) прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт, які можна віднести до об'єкта витрат безпосередньо;

б) загальновиробничих витрат, які належать до собівартості продукції;

в) адміністративні витрат, які належать до собівартості продукції;

г) правильні відповіді а, б;

ґ) немає правильної відповіді.

44. Не включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом витрати, пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації:

а) адміністративні витрати й витрати на збут;

б) витрати на утримання (амортизацію, охорону тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовують під час виконання будівельного контракту;

в) інші операційні витрати;

г) усі відповіді правильні;

ґ) немає правильної відповіді.

45. Суть методу середньозваженої собівартості полягає в тому, що:

а) оцінювання проводиться з кожної одиниці запасів розподілом сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця й вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й отриманих у звітному місяці запасів;

б) що конкретні одиниці запасів передаються у виробництво (на установку) за тією ж вартістю, за якою вони (ці конкретні одиниці запасів) були придбані (чи з урахуванням суми уцінки, якщо така проводилася);

в) ґрунтується на припущенні, що запаси використовують в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, що першими відпускаються у

виробництво (продаж чи інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів;

г) оцінка укладається в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), що встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін;

ґ) немає правильної відповіді.

46. Суть методу ФІФО полягає в тому, що:

а) оцінювання проводиться з кожної одиниці запасів розподілом сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця й вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й отриманих у звітному місяці запасів;

б) що конкретні одиниці запасів передаються у виробництво (на установку) за тією ж вартістю, за якою вони (ці конкретні одиниці запасів) були придбані (чи з урахуванням суми уцінки, якщо така проводилася);

в) ґрунтується на припущенні, що запаси використовують в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, що першими відпускаються у виробництво (продаж чи інше вибуття), оцінюють за собівартістю перших за часом надходження запасів;

г) оцінювання укладається в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та чинних цін;

ґ) немає правильної відповіді.

47. Суть методу нормативних затрат полягає в тому, що:

а) оцінювання проводиться з кожної одиниці запасів розподілом сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця й вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й отриманих у звітному місяці запасів;

б) що конкретні одиниці запасів передаються у виробництво (на установку) за тією ж вартістю, за якою вони (ці конкретні одиниці запасів) були придбані (чи з урахуванням суми уцінки, якщо така проводилася);

в) ґрунтується на припущенні, що запаси використовують в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені в

бухгалтерському обліку), тобто запаси, що першими відпускаються у виробництво (продаж чи інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів;

г) оцінка укладається в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), що встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та чинних цін.

ґ) немає правильної відповіді.

Відповіді на тести до теми 4

Номер тестового завдання	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Правильна відповідь	А	А	Г	Б	Г	Ґ	В	Ґ	В	А
Номер тестового завдання	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**
Правильна відповідь	Б	А	А	Ґ	Г	В	Г	Б	Г	А
Номер тестового завдання	**21**	**22**	**23**	**24**	**25**	**26**	**27**	**28**	**29**	**30**
Правильна відповідь	Б	Г	А	Б	А	В	А	Г	В	Б
Номер тестового завдання	**31**	**32**	**33**	**34**	**35**	**36**	**37**	**38**	**39**	**40**
Правильна відповідь	Б	А	В	Г	Б	А	Б	Г	Г	Г
Номер тестового завдання	**41**	**42**	**43**	**44**	**45**	**46**	**47**			
Правильна відповідь	Г	Б	Г	Г	А	В	Г			

Тема 5

ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ (РОСЛИННИЦТВО)

5.1. **Організація обліку в рослинництві відповідно до вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи»**

5.2. **Документальне оформлення й оцінка в обліку готової продукції рослинництва**

5.3. **Аналітичний і синтетичний облік готової продукції рослинництва**

5.4. **Інвентаризація готової продукції рослинництва**

5.5. **Особливості формування доходів, витрат і фінансових результатів сільськогосподарської продукції**

Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання

Тести до теми 5

5.1. Організація обліку в рослинництві відповідно до вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи»

Сільське господарство – вид господарської діяльності, де відбувається виробництво продукції, зокрема рослинництва, під дією біологічних процесів її вирощування. Така продукція призначена для споживання в сирому й переробленому вигляді та для використання на нехарчові цілі.

Загальноприйнято, що сільськогосподарське підприємство (у т. ч. селянське (фермерське), риболовне й рибальське господарство) – це юридична особа, основним видом діяльності якої є вирощування й переробка сільськогосподарської продукції, виручка від реалізації якої становить не менше ніж 75 % загальної суми виручки.

Особливості обліку пов’язані, головно, з обліком засобів виробництва, витрат і готової продукції.

Готовою продукцією рослинництва вважається продукція, яка пройшла всі стадії обробки, приймання, укомплектовування за умовами договорів із замовниками та відповідає технічним вимогам і стандартам.

Готова продукція рослинництва може мати, а може і не мати кількісні та якісні характеристики, але у всіх випадках така продукція повинна мати вартісну характеристику.

Будучи основною галуззю, рослинництво включає рільництво, овочівництво, садівництво, виноградарство, квітництво, а також розсадники з вирощування плодово-ягідних саджанців.

У бухгалтерському обліку готова продукція має оцінюватися за фактичною собівартістю, яка може бути визначена тільки після зібрання всіх затрат та калькулювання. Водночас виникає потреба в щоденному обліку наявності й руху готової продукції та визначенні її вартісних характеристик. Тому в поточному обліку готова продукція оцінюється за прийнятими на підприємстві «твердими» обліковими цінами. Такими цінами можуть бути: середньорічна, планова собівартість, оптово-розрахункова, договірна ціна або фактична собівартість.

Завдання обліку готової продукції рослинництва та її реалізації:

– перевірка виконання плану випуску продукції та її відвантаження;

– правильне і вчасне оприбуткування та списання готової продукції;

– отримання відомостей про номенклатуру, кількість і вартість відвантаженої продукції;

– визначення стану розрахунків із покупцями за відвантажену продукцію;

– контроль за зберіганням готової продукції та її реалізацією;

– контроль за витратами й доходами від її реалізації.

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» визначені деякі особливості в організації обліку на сільськогосподарських підприємствах, зокрема щодо:

– об’єктів обліку;

– плану рахунків;

– оцінки активів;

– нарахування зносу (амортизації);

– визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності;

– фінансової та статистичної звітності.

Рослинництво – галузь сільського господарства, ведення обліку, в якій визначено прийнятим НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

Рослинництво як галузь господарства визначається, з одного боку, впливом природних факторів, з іншого – соціальних, які потрібно враховувати при організації бухгалтерського обліку. Такою особливістю є те, що земля – один із основних засобів виробництва.

У рослинництві виділяють дві групи біологічних активів – поточні біологічні активи та довгострокові біологічні активи, а також похідні від них додаткові біологічні активи.

Цей стандарт дає таке визначення об’єкта обліку в рослинництві.

Біологічний актив – це рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та /або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Окремі біологічні активи рослинництва для більшої зручності можна об’єднати у групи. Група біологічних активів – це сукупність подібних за характеристиками, призначенням й умовами вирощування рослин (сільськогосподарських культур).

Відповідно до НП(С)БО 30 новими об'єктами обліку є біологічні активи, що являють собою живі організми (рослини), які вирощує підприємство для отримання сільськогосподарської продукції або утримуються для отримання інших вигод.

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо) чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

Важливою особливістю рослинництва є також те, що виробничий процес не обмежується календарним роком, тому виникає потреба витрати на виробництво біологічних активів та сільськогосподарської продукції поділяти на три групи:

– витрати минулих років під урожай поточного року;

– витрати поточного року під урожай поточного року;

– витрати поточного року під урожай майбутніх років.

За такої класифікації береться до уваги вирощування озимих зернових і технічних культур як незавершеного виробництва (група 1 і 3), а також ярих зернових і технічних культур, вирощування яких відбувається в поточному році (група 2).

Віднесення витрат незавершеного виробництва на вирощування культур урожаю поточного року відбувається після остаточного визначення фактичних площ посівів під окремими культурами. Потім ці витрати розподіляють постатейно пропорційно до площ посівів.

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

У рослинництві це можуть бути зернові, овочеві, технічні, кормові культури, а також розсадники, тобто рослини процес життєдіяльності яких менший 12 місяців.

Для цілей бухгалтерського обліку поточних біологічних активів у рослинництві відведено рахунок 21, субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Оприбуткування таких біологічних активів здійснюється за дебетом субрахунка 211, за кредитом відображається вибуття поточних біологічних активів рослинництва на різні господарські потреби.

Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визначають і відображають за первісною вартістю. Оцінювання таких поточних біологічних активів здійснюють відповідно до НПоложення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» до настання періоду, в якому стає можливим визначити справедливу вартість поточних біологічних активів. Якщо стає можливим визначити справедливу вартість поточних біологічних активів, вони переоцінюються до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу.

Поточні біологічні активи рослинництва, які не досягли зрілості та технологічний процес їх створення не завершено, але якщо їх справедливу вартість можна достовірно визначити, визнаються активом і відображаються у складі поточних біологічних активів.

На біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, поширюються норми НПоложення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» (затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817).

Значним недоліком запропонованої оцінки поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю є те, що їх справедливу вартість визначити досить складно. Причиною цього є, передовсім, залежність галузі рослинництва від природно-кліматичних факторів, які спрогнозувати для визначення справедливої вартості досить важко. Тому, зазвичай, справедлива вартість поточних біологічних активів рослинництва не визначається.

Облік цих активів ведеться на рахунку 23 «Виробництво» і відображається у звітності як незавершене виробництво за сумою витрат, понесених підприємством на біологічні перетворення, тобто за фактичною собівартістю. У подальшому може виникнути можливість оцінити поточні біологічні активи рослинництва за справедливою вартістю й відобразити цю вартість на субрахунку 211.

На кінцевій стадії біологічних перетворень від біологічного активу рослинництва відокремлюється сільськогосподарська продукція, яка вже перестає бути елементом біологічного активу й визнається як окремий актив.

При первісному визнанні сільськогосподарської продукції дебетується рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредитується рахунок 23 «Виробництво».

Відповідно до НП(С)БО 30 *довгострокові біологічні активи* – це усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових біологічних активів використовують рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи». За дебетом рахунка 16 відображається надходження довгострокових біологічних активів, а за кредитом – їх вибуття.

Згідно з новим підходом, довгострокові біологічні активи рослинництва оцінюються і за справедливою, і за первісною вартістю. У першому випадку використовується субрахунок 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», а в другому – 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю».

Крім цього, передбачено використання субрахунка 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю» та 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю». На цих рахунках ведеться облік відповідних незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.

Крім наявності біологічних активів (рослинних організмів), що є характерною особливістю галузі рослинництва, важливе значення має явно виражена сезонність виробництва. Ця специфічна особливість визначальна для ведення бухгалтерського обліку в рослинництві, оскільки процес виробництва залежить від низки чинників, чільне місце серед яких посідають природні умови виробництва.

Маючи великий вплив природно-кліматичних умов на вирощування біологічних активів, технологічні процеси виробництва практично не можуть бути прискорені.

Отже, біологічні активи рослинництва в процесі свого функціонування здатні давати сільськогосподарську продукцію, змінюючи при цьому свою зовнішню форму.

Ураховуючи нові методологічних підходи до обліку сільськогосподарської діяльності при застосуванні НП(С)БО 30 «Біологічні активи», слід зазначити, що змінюється склад об’єктів бухгалтерського обліку у вигляді біологічних активів, їх оцінювання та визначення результатів діяльності підприємства.

Зміни в обліку господарської діяльності, продиктовані нормативно-правовими документами НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, недостатньою мірою враховують характерні особливості галузі рослинництва, і це потребує постійного дослідження.

5.2. Документальне оформлення й оцінювання в обліку готової продукції рослинництва

Готова продукція рослинництва повинна пройти всі стадії виробництва, бути повністю укомплектованою, відповідати стандартам або технічним умовам, пройти службу технічного контролю, бути оснащеною паспортом, сертифікатом або іншим документом, має бути здана на склад або замовникові, де повинна бути оформлена актами приймання або іншими документами.

Усі записи в бухгалтерському обліку про витрати й вихід продукції в галузі рослинництва проводять на підставі відповідних первинних документів:

– з обліку витрат праці;

– з обліку витрат предметів і засобів праці;

– з обліку інших витрат;

– з обліку виходу продукції.

Типові форми первинних документів слугують для забезпечення достовірності обліку.

Документи з обліку витрат праці фіксують трудові витрати на виконання конкретних робіт із вирощуваних культурах і нараховану при цьому оплату. Основним первинним документом із відображення відпрацьованого часу є табель обліку робочого часу (ф. № П-5). Крім цього, може застосовуватись і книжка бригадира з обліку праці й виконаних робіт (ф. № 65). Найпоширеніші документи для обліку немеханізованих робіт у рослинництві – облікові листи праці й виконаних робіт (ф. № 66 і ф. № 66 а). На механізованих роботах застосовують облікові листи тракториста-машиніста.

Для обліку надходження зерна від урожаю передбачено використання декількох варіантів документального оформлення, а саме:

– талони для обліку зерна;

– путівки на вивезення продукції з поля;

– реєстри відправки зерна й іншої продукції з поля.

Талони для обліку зерна. При використанні талонної форми обліку зібраного зерна застосовують талони.

Їх виготовляють на папері різного кольору, що полегшує роботу з ними. До початку збирання врожаю працівники бухгалтерії підприємства готують бланки талонів. У них зазначається назва підприємства, табельні номери, прізвища комбайнерів, водіїв. Кожен вид талонів має окрему нумерацію. Головний бухгалтер підписую і скріплює печаткою талони.

Підготовлені таким чином талони реєструють за видами в Журналі обліку виданих талонів (с.-г. об., № 188), де зазначаються прізвища одержувачів, номери та кількість талонів. Після реєстрації талони видають комбайнерам і водіям під розписку.

Кожний талон призначений для обліку одного повного бункера зерна, вивезеного від комбайна. При відправленні одного повного бункера зерна від комбайна комбайнер передає водію один талон комбайнера, при цьому водій передає комбайнерові один талон водія.

Якщо від комбайна відправляється неповний бункер (половина або чверть), то в обох талонах робиться запис про фактично відвантажену його кількість, а також зазначається дата та підпис комбайнера чи водія. На кожну партію відправленого від комбайна зерна комбайнер повинен передавати водію свій талон, а водій комбайнерові – талон водія.

До повного завантаження автомобіля водій може забирати зерно від кількох комбайнерів, при цього відбувається обов’язково обмін талонами з комбайнерами. Отже, до кінця робочого дня в кожного комбайнера буде стільки талонів водія, скільки бункерів (повних і неповних) зерна він намолотив і відправив від комбайна, а в кожного водія – скільки він одержав бункерів (повних і неповних) зерна від комбайнерів.

Зерно, доставлене на тік автомобілями від комбайнерів, зважують і встановлюють масу брутто, тари й нетто. Одночасно водій повинен передавати завідувачеві току (вагареві) талони, отримані від комбайнерів, і Реєстр приймання зерна від водія (с.-г. об., ф. № 71а), який ведеться в одному примірникові й постійно протягом робочого дня зберігається у водія. У цьому реєстрі завідувач току (вагар) має

записати номери талонів комбайнера, назву культури, масу прийнятого зерна в кілограмах, номер поля, відстань перевезення й розписатися про приймання зерна.

Зерно, передане від комбайна на тік, обліковується в Реєстрі прийому зерна та іншої продукції (с.-г. об., ф. № 78), який відкривають щодня на кожну культуру та її сорт. У цьому реєстрі завідувач току записує номер реєстру прийому зерна від водія, номер талонів, прийнятих від водія, номер поля, прізвище водія, який привіз зерно, марку й номер автомобіля, масу брутто, тари, нетто по кожному комбайнерові окремо. Цей реєстр є підставою для оприбуткування зерна, і ведуть його лише в одному примірникові.

Наприкінці робочого дня завідувач току повинен підрахувати в реєстрах загальну масу прийнятого за день зерна й підсумки записати у Відомість руху зерна та іншої продукції. У цій відомості здійснюється запис залишку на початок дня, надходження і видаток, а також виводиться залишок на кінець дня. Джерелом для заповнення графи «Надходження» зерна є дані Реєстру приймання зерна та іншої продукції (с.-г. об., ф. № 78), а для заповнення графи «Видаток» використовують дані Реєстру документів на вибуття продукції (с.-г. об., ф. № 79). Ця відомість передається в бухгалтерію з доданими до неї первинними документами, на основі яких вона була складена.

Закінчивши зміну, комбайнер звіряє за даними талонів водія кількість відправлених від комбайна і прийнятих на току бункерів зерна за день і передає ці талони завідувачеві току й одночасно отримує від нього Виписку з реєстру про намолот зерна й зібрану площу (с.-г. об., ф. № 67а). У виписці, засвідченій завідувачем току (вагарем) й обліковцем, має зазначатися назва й сорт культур, які зібрані протягом дня, кількість талонів комбайнера за якими прийнято зерно, масу зерна та зібрану площу.

Дані виписки використовують для заповнення Облікового листа тракториста-машиніста про фактичний намолот та площу, з якої зібрано урожай, і є підставою для нарахування його заробітної плати.

Щоденно на підставі свого реєстру водій повинен зробити запис у подорожньому листку вантажного автомобіля про кількість перевезеного зерна і здати ці документи в бухгалтерію підприємства не пізніше наступного робочого дня.

Використання путівки на вивіз продукції з поля. Цей метод обліку отриманої від урожаю продукції зернових культур полягає в засто-

суванні Путівок на вивезення продукції з поля (с.-г. об., ф. № 77 а). До початку збирання врожаю комбайнер отримує в бухгалтерії блокноти путівок. Блокноти мають бути пронумеровані й зареєстровані в бухгалтерії підприємства.

Під час збирання урожаю комбайнер, вивантажуючи бункер комбайна до кузова автомашини, виписує путівку в трьох примірниках.

Перший примірник путівки, на якому водій ставить свій підпис, засвідчуючи отримання зерна, залишається в комбайнера.

Другий і третій примірники передаються комбайнером водієві. На току зерно зважують, його масу проставляють в обох путівках, які підписує завідувач току, підтверджуючи приймання. Після цього один примірник путівки передається водієві.

Облік находження зерна на току при застосуванні такого методу ведеться в Реєстрі приймання зерна й іншої продукції (с.-г. об., ф. № 78) або Реєстром приймання зерна вагарем (с.-г. об., ф. № 78а). Дані цього реєстру заносять до Відомості про рух зерна й іншої продукції (с.-г. об., ф. № 80). Путівки на вивезення продукції з поля разом із реєстром і відомістю щоденно здають до бухгалтерії.

Використання реєстру відправки зерна й іншої продукції з поля. У разі використання Реєстрів відправки зерна та іншої продукції з поля (с.-г. об., ф. № 77) до початку збирання врожаю зернових культур бухгалтерія господарства видає кожному комбайнерові під розписку блокноти реєстрів, у яких заздалегідь заповнено такі реквізити: прізвище комбайнера, марка й номер комбайна. Реєстри обов'язково мусять бути пронумеровані (за одним номером – три примірники). Під час видачі блокноти реєструють у спеціальній книзі.

При першому завантаженні автомобіля комбайнер виписує реєстр у трьох примірниках із зазначенням дати, номера відділення, бригади, прізвища водія, найменування продукції. Після завантаження автомобіля зерном він записує до свого (першого) примірника реєстру бункерну масу зерна й отримує розписку водія про прийняття. Другий та третій примірники комбайнер передає водієві, який, своєю чергою, другий примірник залишає у себе, а третій – віддає завідувачеві току при передачі йому зерна.

Водій записує до свого (другого) примірника реєстру ту саму бункерну масу зерна й отримує розписку комбайнера про здане зерно, а потім доставляє його на тік або до комори. Завідувач току зважує

доставлене від комбайна зерно й записує до свого (третього) примірника реєстру масу брутто й масу нетто та ставить підпис про прийняття зерна в примірникові реєстру водія. Водій, своєю чергою, затверджує підписом здачу зерна в примірнику реєстру, який залишається в завідувача току.

На підставі третього примірника реєстру завідувач току заносить дані до Реєстру приймання зерна та іншої продукції (с.-г. об., ф. № 78) й до Відомості руху зерна та іншої продукції (с.-г. об., ф. № 80).

Усі три примірники Реєстрів щоденно здаються до бухгалтерії підприємства. При цьому перший примірник подає комбайнер, вписавши дані про кількість зібраного зерна до облікового листа тракториста-машиніста. Другий примірник здає водій разом із подорожнім листом, третій здає завідувач току разом із Відомістю про рух зерна й іншої продукції (с.-г. об., ф. № 80).

Надійшовши з поля на тік, зерно обліковується в такому порядку. Зерно нового урожаю, зазвичай, підлягає доробці (очищенню, сортуванню, сушінню), що оформляється Актом на сортування й сушіння продукції рослинництва (с.-г. об., ф. № 82).

Акт на сортування й сушіння продукції рослинництва (с.-г. об., ф. № 82) складається на току на зерно, яке підлягає доробці. Акт складається в одному примірникові на кожну партію зерна, його підписують агроном та завідувач току (складом) і затверджує керівник господарства. У бухгалтерію передається оформлений акт разом з іншими документами. На підставі акта відсортоване зерно за видами й сортами, а також використовувані відходи оприбутковуються на аналітичні рахунки, а не використовувані відходи та витрати списуються.

У цьому акті особливу увагу звертають на показники: «Натура» й «Вологість». Вони мають велике контрольне значення при перевірці роботи сушильних і зерноочисних машин, а також збереженості зерна. За різницею показників вологості зерна визначають втрати його після сушіння. Їх зазначають у документі в рядку «Невикористовувані відходи».

Типові операції з вибуття зерна з току (складу, комори) оформляються такими первинними документами:

– внутрішньогосподарське переміщення зерна, переміщення зерна від однієї матеріально-відповідальної особи до іншої – з току на склад, до іншого місця зберігання чи використання в підприємстві проводиться за Накладною внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87);

– при відправленні зерна іншим суб'єктам у бухгалтерії підприємства виписується Товарно-транспортна накладна (ф. № 1-ТН);

– після закінчення сівби та приймання цих робіт керівником підприємства чи іншого уповноваженою особою агрономом складається Акт витрачання насіння і садивного матеріалу (ф. № 119). Акт є підставою для списання в бухгалтерії сільськогосподарського підприємства витраченого на посів зерна.

Усі документи з обліку передачі зерна з току на склади, елеватор, на переробку, сушіння й очищення за кожною культурою та сортом записують у Реєстр документів на вибуття продукції (с.-г. об., ф. № 79).

Щоденно, наприкінці робочого дня, з кожної культури й сорту завідувач току (комірник) складає Відомість руху зерна й іншої продукції (ф. № 80). Записи здійснюються на підставі таких документів:

– з надходження зерна – на підставі Реєстрів приймання зерна та іншої продукції (ф. № 78);

– при вибутті зерна – на підставі Акта на сортування й сушіння продукції рослинництва (с.-г. об., ф. № 82), накладної внутрішньогосподарського призначення, товарно-транспортної накладної, акта витрачання насіння та садивного матеріалу.

У відомості зазначається залишок на початок та кінець дня. Залишок на кінець дня визначається: залишок на початок дня плюс надходження за день та мінус вибуття за день.

Відомість разом із первинними документами передається в бухгалтерію сільськогосподарського підприємства.

Документальне оформлення оприбуткування незернової продукції Продукцію садівництва, овочівництва, картоплі, баштанних культур оприбутковують на підставі Щоденника надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81), Щоденника надходження продукції закритого ґрунту (ф. № 83), Щоденник надходження продукції садівництва (ф. № 84). Ці документи щодня складає бригадир на всю бригаду в одному примірникові.

Відповідно до надходження продукції від працівників, на підставі зважування здійснюють запис у щоденник, зазначаючи дату, назву продукції, прізвище осіб від яких прийнято продукцію.

Первинний облік і документальне відображення руху кормів. Корми, згодовані худобі через випас, на складі та в бухгалтерії підприємства не оприбутковують. Кількість згодованих кормів визначають головний агроном і головний зоотехнік господарства через

зважування урожаю з контрольних ділянок. На підставі цього розрахунку складають Акт на оприбуткування пасовищних кормів (ф. № 93). Витрати з вирощування та доглядом пасовищних кормів списують у витрати з утримання тих груп тварин, які користувалися випасами.

Керівником сільськогосподарського підприємства призначається спеціальна комісія, що приймає заготовлені грубі й соковиті корми. До складу комісії входять головний агроном, головний зоотехнік, бригадир, під керівництвом якого проводилося скирдування, буртування чи силосування.

Комісія перевіряє якість укладки, визначає об'єм, масу та якість заготовлених кормів. Об'єм кожної скирти, траншеї, силосного спорудження визначають через ретельний обмір, для чого використовують спеціальні таблиці.

За результатами роботи комісія складає Акт приймання грубих і соковитих кормів (ф. № 92) у двох примірниках.

Перший примірник акта передають у бухгалтерію господарства, другий разом зі схемою розміщення кормів – фуражирові.

Усі прийняті за актами корми закріплюють за матеріальновідповідальними особами та за фермами й передають за загальним описом під відповідальність завідувачам ферм. Перший примірник опису кормів зберігається в бухгалтерії підприємства, другий – у завідувача ферми.

Відпуск кормів зі складів або інших місць збереження для годування худоби здійснюється за відомістю витрат кормів (ф. № 94). У бухгалтерії виписують цю відомість на кожну групу тварин на підставі раціонів годівлі, які складає зоотехнік. Відомість витрати кормів виписують у двох примірниках, один передають особі, що відпускає корми, другий – одержувачеві.

У відомості витрат кормів ведуть щоденний облік фуражного поголів'я й кількості витрачених кормів, які наприкінці місяця перераховують на кормові одиниці.

Після затвердження відомості витрат керівником підприємства перший примірник із розпискою одержувача кормів є підставою для списання їх із підзвіту матеріально відповідальної особи. Другий примірник затвердженої відомості з розпискою особи, яка відпустила корми, використовується як документ для віднесення вартості витрачених кормів у витрати виробництва.

Облік наявності та руху виробничих запасів і готової продукції матеріально-відповідальні особи ведуть у місцях зберігання в

Картках складського обліку (ф. М-17) або Книгах складського обліку (ф. № 40) в кількісному виразі за видами та сортами цінностей.

Картки складського обліку (ф. М-17) видають матеріально-відповідальним особам під розписку в реєстрі видачі карток. На складі картки зберігаються в спеціальних картотеках за обліковими групами, а в межах груп – за номенклатурними номерами. На кожний номенклатурний номер продукції й матеріалів відкривається картка.

На складах із невеликою номенклатурою матеріальних цінностей замість карток ведуть Книги складського обліку (ф. № 40). Книга має ті самі реквізити, що й картки. До передачі книги на склад усі сторінки в ній повинні бути пронумеровані, про що роблять відповідний запис на останній сторінці книги.

У книзі (картках) складського обліку записи здійснюють тільки на підставі первинних документів у хронологічному порядку. Після кожного запису про надходження чи вибуття матеріальних цінностей у книгах (картках) складського обліку виводять залишок.

До документів із обліку витрат належать: акт на списання виробничого й господарського інвентарю, малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф. № 126), лімітно-забірна картка на одержання матеріальних цінностей та ін.

Облік витрат на ремонт основних засобів застосовують відомість дефектів на ремонт машини (форма № 130). Для перевезення вантажів найманим автотранспортом відносять на об’єкти обліку рослинництва на підставі товарно-транспортних накладних і рахунків-фактур.

Визнання та оцінка *готової продукції рослинництва.*

При первісному визнанні сільськогосподарська продукція оприбутковується відповідно до вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи» за справедливою вартістю, зменшеною на витрати на місці продажу.

Оцінювання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю – складний процес і сьогодні є індивідуальною справою кожного підприємства.

Найбільш ефективним шляхом розв’язання проблем оцінювання створення на підприємстві постійно чинної Комісії для визнання справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції.

Постійно чинна комісія створюється Наказом керівника по підприємству з числа осіб (не менше трьох):

– головного бухгалтера, його заступника, бухгалтерів відповідальних за ведення обліку сільськогосподарської продукції;

– спеціалістів галузей;

– керівників структурних підрозділів (бригадирів, завфермами) і т. п.

Важливий напрям реалізації облікової політики щодо оцінки сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю – постійний збір членами Комісії інформації щодо цін на сільськогосподарську продукцію на активному ринку.

У сучасних умовах, дотримуючись п. 5.1. Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315, підприємство може самостійно визначати методику аналізу джерел інформації для встановлення справедливої вартості сільськогосподарської продукції.

Для визначення ціни аналізуються цінові пропозиції постійних контрагентів (покупців і заготівельних організацій) та ціни підприємств регіону, які продають подібну продукцію.

Варіанти підходів до оцінювання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю передбачають можливість застосування Комісією п’яти методів оцінювання:

1. Метод аналізу контрактів. Сутність застосування цього підходу полягає в тому, що Комісія визнає, що ціна на сільськогосподарську продукцію, яка була визначена в попередніх контрактах на їх продаж або яка пропонується на цей час підприємству заготівельними організаціями, переробними підприємствами справедлива. Визначені ціни діють у період до прийняття Комісією нових цін.

Оцінювання сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається за обтяжливими контрактами. Обтяжливий контракт, виконання якого не можна уникнути й витрати на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

2. Метод аналогів. Сутність застосування цього підходу передбачає визнання справедливої вартості відповідно до ринкових цін на аналогічну продукцію, що склалися на ринку на певну дату. При цьому аналізу підлягають дані за фактичними та якісними характеристиками.

3. Оцінювання на основі аналогів на активному ринку здійснюється, виходячи з того, що справедлива вартість продукції яка оцінюється, відповідає вартості порівнюваного аналога, і проводиться за формулою

$$\textbf{Вб.а = (Ао.д x Кб.а) – Вп ,}$$

де Вб.а – справедлива вартість сільськогосподарської продукції; Ао.д – вартість одиниці аналога; Кб.а – кількість одиниць продукції, що

оцінюється; Вп – витрати на місці продажу (комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цієї продукції).

4. Метод прийняття цін, методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку біологічних активів за відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції, який здійснюється за:

– останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

– ринковими цінами на подібну продукцію, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

– додатковими показниками, які характеризують рівень цін на сільськогосподарську продукцію.

У разі оцінювання сільськогосподарської продукції за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на продукцію Комісія самостійно встановлює склад таких показників, розробляє порядок їх визнання, а також розраховує вартість сільськогосподарської продукції із застосуванням показників.

У такому разі справедлива вартість може визначатись за формулою

$$\mathbf{Вб.а = (Ао.д \ x \ Кб.а) \ x \ Д},$$

де Вб.а – справедлива вартість сільськогосподарської продукції; Ао.д – вартість одиниці аналога; Кб.а – кількість одиниць продукції, що оцінюється; Д – значення додаткового показника.

Некондиційна сільськогосподарська продукція у зв’язку з відсутністю активного ринку на них, можуть бути оцінені Комісією відповідно до ринкових цін на подібну кондиційну продукцію з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.

5. Експертне оцінювання Комісією. Метод експертного оцінювання Комісією передбачає визначення ринкової вартості сільськогосподарської продукції на основі застосування методичних підходів, визначених законодавством із незалежного оцінювання майна.

Ринкова ціна сільськогосподарської продукції, визначена Комісією, оформляється Актом визначення справедливої вартості біологічних активів та / або сільськогосподарської продукції.

Калькулювання собівартості готової продукції рослинництва. Об'єктами калькулювання собівартості готової продукції є основна та супутня продукція.

Перед розрахунком собівартості продукції потрібно:

– перевірити правильність записів за дебетом і кредитом аналітичних рахунків;

– уточнити, чи повністю включені до витрат під урожай звітного року витрати минулих років за кожним видом незавершеного виробництва;

– перевірити повноту оприбуткування продукції.

Важливо визначити момент завершення виробничого процесу, витрати після якого не включаються до виробничої собівартості продукції.

Виробничу собівартість продукції визначають:

– зерна, насіння соняшнику – франко-тік (франко-місце зберігання);

– соломи, сіна – франко-місце зберігання;

– зеленої маси на силос і на корм – франко-місце силосування, сінажування, виробництва борошна.

У рослинництві потрібно дотримуватися встановленої послідовності обчислення собівартості відповідних видів продукції. Це зумовлено тим, що окремі її види, отримані від одних виробництв, можуть бути використані в інших виробництвах цієї ж галузі. Наприкінці року розрахунок собівартості продукції виконують у такій послідовності:

– проводиться розподіл витрати на утримання основних засобів між окремими об'єктами обліку;

– визначається собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв і списуються калькуляційній різниці між фактичною та плановою їх собівартістю;

– розподіляються загальні витрати на зрошення та осушення земель, у т. ч. витрати на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів і на утримання полезахисних смуг;

– вилучаються суми надзвичайних витрат із витрат основного виробництва;

– розподіляються бригадні, фермерські, цехові витрати;

– визначається загальна сума виробничих витрат за об'єктами обліку;

– визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв із переробки рослинницької продукції;

– розподіляються витрати з утримання кормоцехів (за рішенням власника, що має бути затверджено наказом про облікову політику підприємства, розподіл витрат може виконуватися щомісяця);

– визначається собівартість товарної продукції.

Проводячи калькуляційні розрахунки, слід урахувати, що побічна продукція не калькулюється. Собівартість соломи, стебел кукурудзи й соняшнику та іншої побічної продукції рослинництва визначають, виходячи з розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної продукції.

Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці облік витрат сільськогосподарського підприємства може здійснюватись загалом за виробничими підрозділами без деталізації на окремі об'єкти (культури, види, виробництв). Отже, перед початком визначення собівартості в дебеті аналітичного рахунка буде відображена загальна сума виробничих витрат підрозділу за калькуляційними статтями, а в кредиті – кількість отриманої основної, супутньої й побічної продукції конкретних найменувань в оцінці за плановою собівартістю. Фактичні витрати підрозділу розподіляються між окремими культурами, видами пропорційно планових витрат, а за їх відсутності – нормативних витрат згідно з технологічними картами або нормативами.

Проводячи калькулювання собівартості окремих видів продукції, дотримуються загального правила: до розрахунку собівартості продукції включаються всі понесені на вирощування даної культури витрати за мінусом вартості побічної продукції. При цьому побічна продукція враховується лише в тому обсязі, який використовується в господарстві. В основу оцінювання побічної продукції (соломи та ін.) покладено нормативні витрати на збирання, транспортування та скиртування стосовно кількості продукції, що використана або буде використана на підприємстві.

Для складання калькуляції собівартості готової продукції потрібно за даними аналітичного обліку визначити фактичні витрати на продукцію.

При визначенні фактичної собівартості одиниці продукції складається спеціальний розрахунок, у якому використовуються або показники умовної продукції, або затверджені по підприємству ставки питомої ваги собівартості виду продукції в загальній собівартості виробництва.

Після складання звітних (фактичних) калькуляцій планова собівартість продукції коригується до фактичної собівартості, враховуючи готову продукцію на складі, реалізованої і відпущеної у продаж.

Об'єктами калькулювання продукції зернових культур (крім кукурудзи) є основна й супутня продукція. Витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість робіт із доробки на току, що проводяться в межах календарного року) становлять собівартість зерна та зерновідходів. Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами. Для розподілу витрат між ними й центнера зерна приймається за одиницю, а зернові відходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом у них повноцінного зерна відповідно до даних лабораторного аналізу.

Відповідно до надходження готову продукцію протягом року обліковують за плановими цінами. Фактична собівартість її визначається наприкінці року. У результаті продукція оцінюється за двома видами вартості: за плановими цінами й фактичною собівартістю. Виникає потреба доведення планової собівартості готової продукції до фактичної, тому обчислюють різницю між фактичною і плановою собівартістю одиниці продукції за кожним її видом, тобто калькуляційну різницю.

Калькуляційна різниця списується на відповідні рахунки пропорційно до маси продукції за напрямками її використання. На суму перевищення фактичної собівартості над плановою проводять додатковий бухгалтерський запис. Якщо ж фактична собівартість нижча за планову, то калькуляційну різницю списують методом «червоного сторно».

Після списання калькуляційних різниць на субрахунку 231 «Рослинництво» залишаються тільки витрати в незавершеному виробництві.

5.3. Аналітичний і синтетичний облік готової продукції рослинництва

Синтетичний облік наявності й руху готової продукції за фактичною виробничою собівартістю ведеться на активному рахунку 27

«Продукція сільськогосподарського виробництва», який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції.

Продукцію сільськогосподарського виробництва поточного року обліковують за плановою собівартістю, яку наприкінці звітного періоду доводять до фактичної собівартості. Підприємства, які не розраховують собівартість продукції, наприклад фермерського господарства, беруть її на облік за поточними (чинними на момент складання звітності) цінами. Різниця між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, яка визначається наприкінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції та інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року.

За дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання у тваринницьких підрозділах (як корми або для виробництва кормів у кормоцехах); продукцію, вирощену для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належного стану; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень (табл. 5.3.1).

Таблиця 5.3.1

Типові кореспонденції з обліку руху продукції рослинництва

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Відображено втрати з вирощування продукції	23	20, 65, 66 ін
Оприбутковано продукцію сільськогосподарського виробництва	27	23

Закінчення таблиці 5.3.1

1	2	3
Витрачено продукцію сільськогосподарського виробництва для власних виробничих потреб	23	27
Відпущено продукцію сільськогосподарського виробництва увласну переробку	23	27
Списано собівартість реалізованої продукції сільськогосподарського виробництва	901	27
Проведено уцінку продукції сільськогосподарського виробництва	946	27

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведуть за видами продукції.

Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва ведуть на субрахунку 231 «Рослинництво». Протягом року в дебеті цього субрахунка відображають прямі витрати під урожай поточного року й майбутніх років, а наприкінці року на дебет субрахунка 231 додатково відносять різницю між плановою і фактичною собівартістю робіт та послуг обслуговуючих виробництв і загальновиробничі витрати. Наприкінці року на субрахунку 231 накопичуються всі витрати з вирощування продукції рослинництва, що дає можливість калькулювати собівартість готової продукції за її видами.

На кредиті субрахунка 231 «Рослинництво» протягом року обліковується відпущена продукція за плановою собівартістю. Наприкінці року на кредит цього субрахунку відносять різницю між плановою й фактичною собівартістю продукції рослинництва. Отже, на дебеті субрахунка 231 на кінець року залишається лише витрати з незавершеного виробництва (витрати під майбутній урожай).

Аналітичний облік на субрахунку 231 «Рослинництво» ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції.

Витрати на сортування й сушку продукції рослинництва від урожаю поточного року відображають на окремому субрахунку «Рослинництво». Невикористані відходи (земля, гниль, усихання та ін.) списують методом «червоного сторно» за дебетом субрахунків, на яких обліковують цю продукцію залежно від її призначення і кредиту цього субрахунка (табл. 5.3.2).

Витрати на садівництво, виноградарство й інші багатолітні насадження складаються з витрат поточного року, включаючи витрати на виконання робіт після збору урожаю (без витрат на закладку й вирощування молодих багатолітніх насаджень, які ураховуються за

Таблиця 5.3.2

Типові кореспонденції з обліку витрат виробництва й виходу готової продукції

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Списано на виробництво продукції рослинництва витрати матеріальних цінностей	231	201
Віднесено витрати незавершеного виробництва та витрати поточного року, що підлягають розподілу, на відповідні об’єкти	231	231
Нараховано оплату праці працівникам, безпосередньо зайнятих у виробничому процесі	231	66
Включено до витрат виробництва вартість послуг допоміжних виробництв	231	234
Списано на посів насіння власного виробництва	231	27
Акцептовано рахунки постачальників за надані послуги	231	63
Списано на виробництво продукції рослинництва витрати на ремонт основних засобів	231	234
Списано на витрати виробництва вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів при передачі їх в експлуатацію	231	22
Нарахована амортизацію основних засобів, які використовують у рослинництві	231	131
Віднесено на собівартість виробництва продукції рослинництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	231	39

дебетом субрахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», субрахунок 108 «Багатолітні насадження»).

Продукцію, призначену для використання на насіння, корми (зелену масу на сіно, силос, сінаж), обліковують на дебеті субрахунка 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»

Якщо продукція рослинництва використовується на корм худобі через випасу, то її не оприбутковують, а витрати з догляду за пасовищами й посівами списують на відповідні групи тварин.

Вартість виконаних робіт і послуг, уключених у товарну продукцію, на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» не відображається, а фактичні витрати з рахунку 23 «Виробництво» списують при передачі її замовникові на рахунок 90 «Собівартість реалізації» субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг».

Отриману виручка від реалізації сільськогосподарської продукції обліковують за кредитом субрахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції» і субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» в Журналі-ордері 11 с.-г. та відомостях до нього.

Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва ведеться у Виробничому звіті, який складається за місяць і наростаючим підсумком із початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані Виробничого звіту за кредитом аналітичних рахунків виробництва в межах структурних підрозділів переносять до зведеної відомості. Відповідно до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу для обліку витрат на виробництво використовують журнали-ордери:

Підсумки зведеної відомості в розрізі синтетичних рахунків переносяться до Журналу-ордера № 10.3 с.–г., а кредитові обороти Журналу-ордера – до Головної книги:

№ 10.1 с.-г. – для обліку витрачених запасів у виробництво;

№ 10.2 с.-г. – для обліку нарахованої оплати праці й пов'язаних із нею сум відповідних відрахувань, а також амортизаційних відрахувань та забезпечення майбутніх витрат і платежів;

№ 10.3 с.-г. – призначений для відображення виходу продукції рослинництва.

На підставі даних Виробничих звітів складається також оборотна відомість за рахунками виробничих витрат, яка передбачає відображення початкового залишку, обороту з дебету і кредиту, залишок на кінець звітного періоду для кожного об'єкта аналітичного обліку.

Так само наприкінці року коригують усі рахунки, на які продукція сільськогосподарського виробництва списувалася протягом року за нормативною собівартістю: 201, 208, 901 пропорційно до обсягів проведених упродовж року.

5.4. Інвентаризація готової продукції рослинництва

Для підтвердження правильності й достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено проведення підприємствами інвентаризації майна, коштів і фінансових зобов'язань, незалежно від їх форм власності та підпорядкування.

Інвентаризація – це перевірка фактичної наявності та стану об'єкта контролю, яку здійснюють часу спостереження, вимірювання, реєстрацію та порівняння отриманих даних із даними бухгалтерського обліку.

Для інвентаризації характерна наявність таких господарсько-правових ознак: видача розпорядчого документа; здійснення дій колегіальним органом; виявлення кількісних і якісних характеристик об'єкта; реєстрація та оцінювання фактів; нормативно-правове регулювання; бухгалтерська обробка документів; узагальнення та реалізація результатів; прийняття рішень.

Мета інвентаризації – виявлення фактичної наявності та стану об'єкта, який перевіряється, відхилень від тих нормативних, планових, облікових і багатьох інших характеристик, відповідно до яких він може функціонувати.

Завдання інвентаризації:

– забезпечення контролю за наявністю, станом та рухом майна, використанням матеріальних, фінансових, нематеріальних, природних й енергоресурсів відповідно до затверджених норм, планів тощо;

– виявлення запасів, які втратили свою якість, зіпсованих; майна, що не використовується при здійсненні господарської діяльності, а також того, що обліковується поза балансом;

– установлення реального фізичного стану (з урахуванням зносу) й оцінювання необоротних активів та інших засобів праці, що обліковуються на балансі;

– виявлення стану розрахунків, установлення фактичної наявності або підтвердження дебіторської заборгованості;

– перевірка дотримання правил, режиму й умов зберігання товарно-матеріальних запасів з урахуванням їх фізико-хімічних та інших властивостей;

– визначення розміру природного убутку й інших витрат;

– контроль за станом обліку та звітності матеріально відповідальних осіб;

– перевірка дотримання чинних положень про матеріальну відповідальність.

Досягнення мети та розв'язання завдань, поставлених при проведенні інвентаризації, можливо лише при належному організаційному, технічному, економічному, обліково-аналітичному її забезпеченні.

При проведенні інвентаризації потрібно дотримуватися таких принципів: раптовість, зіставність, плановість, вчасність, точність, об'єктивність, безперервність, повнота охоплення об'єктів, ефективність, оперативність, економічність, гласність, юридичного значення результатів інвентаризації, оцінювання результатів, матеріальної відповідальності, обов'язковість, доцільність. Лише дотримання всієї сукупності принципів при організації і проведенні інвентаризації гарантує її якість та результативність.

Під об'єктом інвентаризації слід розуміти те, що протистоїть суб'єктові в його предметно-практичній і пізнавальній діяльності.

Суб'єктами інвентаризації є носії прав та обов'язків, що відповідно до законодавства мають право контролювати діяльність. Суб'єкт інвентаризаційного процесу делегує свої повноваження інвентаризаційній комісії, яка стосовно суб'єкта є виконавчим або колективним органом.

Завдання інвентаризаційної комісії – безпосереднє проведення інвентаризації в місцях зберігання запасів.

Інвентаризація – важливий захід, у проведенні якого повинні бути зацікавлені власник, керівник, головний бухгалтер підприємства й за певних обставин матеріально відповідальна особа.

Інвентаризацію проводять відповідно до Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань від 02.09.2014 № 879.

Планування інвентаризації повинно проводитись з урахуванням багатьох чинників. Важливе місце серед цих чинників займає забезпечення раптовості інвентаризації. Планування інвентаризацій пов'язане з великою підготовчою роботою, проведення якої повинно бути покладене на посадову особу, призначену власником (керівником) підприємства.

Голова ревізійної комісії, бухгалтер, власник, керівник, залежно від організаційно-правової форми діяльності, розробляє проект

перспективного плану проведення інвентаризації на півріччя, на підставі якого складається щомісячний план. Останній затверджує власник або керівник підприємства.

У плані повинна бути зазначено мінімальну кількість інвентаризацій, передбачену Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», беручи до уваги графіки чергових відпусток матеріально відповідальний осіб.

Для раптовості в плані проведення інвентаризації бажано зазначити місяць або квартал, у якому інвентаризація має бути проведена.

Відповідальність за організацію інвентаризації згідно із законодавством покладається на керівника підприємства, до обов'язків якого входить: створення необхідних умов для її проведення у стислі терміни, визначення об'єктів, кількості й термінів проведення інвентаризації.

Процес здійснення інвентаризації розпочинається з підготовки та видачі наказу на її проведення, що є внутрішнім документом і регламентує порядок проведення та об'єкти інвентаризації, строки проведення інвентаризації, склад інвентаризаційної комісії та оформлення необхідної документації.

До складу інвентаризаційної комісії доцільно включати фахівців, добре обізнаних у складській справі (технології зберігання запасів). Комісію очолює керівник підприємства або його заступник.

До початку проведення інвентаризації матеріально відповідальні особи в присутності комісії складають звіт про останні проведені операції, відображають їх у регістрах обліку і разом з описом документів під розписку здають до бухгалтерії.

Інвентаризація запасів проводиться в порядку розміщення їх у місцях зберігання. Для цього однойменні цінності вкладають в окремі місця й готують місце, куди повинні бути покладенні цінності після їх інвентаризації. До цінностей, які зберігаються в штабелях, забезпечують вільний доступ. Не можна допускати під час інвентаризації хаотичного переходу від одного виду товарно-матеріальних цінностей до іншого.

При зберіганні майна в різних ізольованих приміщеннях в однієї матеріально відповідальній особи інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбовується і комісія переходить для роботи в інше приміщення.

Обов'язковому зважуванню підлягає зерно з перевіркою якісних показників (вологості, сорту).

Нафтопродукти, які зберігаються в резервуарах, перевіряють шляхом вимірюванням та переведенням у літри за допомогою калібрувальних таблиць. Кількість нафтопродуктів в одиницях маси (кілограми, центнери, тонни) визначається за середньозваженою щільністю їх залишку на час інвентаризації. За відсутності калібрувальних таблиць об'єм нафтопродукту в резервуарі визначають через розрахунок. Кількість нафтопродуктів у бочках, каністрах та іншій дрібній тарі визначають через зважування, доливання до повної місткості, зливання у вимірювальні ємності або за калібрувальними таблицями.

В обов'язковому порядку здійснюється контроль засобів заправки нафтопродуктами, похибка яких визначають через контрольний відбір нафтопродукту у вимірювальну ємність. Для перевірки правильності списання нафтопродуктів, виявлення їх економії та в заправників потрібно провести інвентаризацію наявності нафтопродуктів у паливних баках. Інвентаризацію проводять вимірюванням, нафтопродукту вимірювальною лінійкою або доливанням до повного об'єму паливного баку.

Матеріальні цінності, які зберігаються розсипом (мінеральні добрива, вугілля тощо) та навалом, перевіряють через обмірювання та зважування взятих проб, а в необхідних випадках за значних розходжень фактичної наявності з даними по обліку – повним переважуванням.

Товарно-матеріальні цінності, які надійшли під час інвентаризації, приймають матеріально відповідальні особи в присутності членів інвентаризаційної комісії й оприбутковують після інвентаризації. Одночасно на прибутковому документі за підписом голови інвентаризаційної комісії роблять відмітку «після інвентаризації».

Залишки незавершеного виробництва в рослинництві інвентаризують за об'єктами – культурами, видами посівів, робіт. В інвентаризаційних описах при цьому вказують: назву культури, перелік виконаних робіт; кількісні вимірники (га, кв. м тощо); сума фактичних затрат за виконаними роботами, що підтвердженні даними первинних документів; стан посівів.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, які перебувають в експлуатації, інвентаризується за місцем їх знаходження й особами, на відповідальному зберіганні яких вони перебувають.

Інвентаризація проводиться через огляд кожного предмета. В інвентаризаційні описи малоцінні та швидкозношувані предмети вносяться за найменуваннями відповідно до номенклатури, прийнятої в бухгалтерському обліку.

При інвентаризації малоцінних і швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне користування працівникам, допускається складання групових інвентаризаційних описів із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб, на яких відкриті особові картки, з розпискою їх в описі. В описах вказується первісна вартість предметів.

Інвентаризація незавершеного виробництва має за мету визначити обсяги та фактичну собівартість його в галузях рослинництва, правильно встановити витрати, які припадають на продукцію, що калькулюється, виконані роботи та надані послуги поточного року.

До незавершеного виробництва в рослинництві належать: озимі посіви, снігозатримання та ін.

За незавершеним виробництвом, що представляє собою неоднорідну масу або суміш, в інвентаризаційних описах, а також в порівняльних відомостях наводять два кількісних показники: кількість маси або суміші й кількість сировини або матеріалів (за окремими найменуваннями), які входять до її складу. Кількість сировини або матеріалів визначають технічними розрахунками.

Незавершене виробництво рослинництва інвентаризують за об'єктами – культурами, видами просівів, робіт і т. д.

Різновидом інвентаризаційних різниць може бути пересортування, яке є результатом взаємної заміни подібних запасів допущене через порушення технологічного й організаційного порядку, що не відображене в обліку.

5.5. Особливості формування доходів, витрат і фінансових результатів сільськогосподарської діяльності

У процесі діяльності підприємства на різних стадіях кругообігу засобів важливим є формування фінансових результатів. На сільськогосподарських підприємствах визнаються доходи, витрати й фі-

нансові результати від основної діяльності, що пов'язано з виробництвом та реалізацією сільськогосподарської продукції, біологічних активів і додаткових біологічних активів.

З уведенням у дію з 1 січня 2007 року Положення (стандарту) 30 «Біологічні активи» докорінно змінився порядок формування доходів, витрат і фінансових результатів у сільському господарстві.

Якщо до 2007 р. фінансовий результат від основної діяльності визначався на стадії реалізації продукції, то з 2007-го такий результат складається з:

– фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції й додаткових біологічних активів;

– фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції й біологічних активів, оцінку яких здійснюють за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

– фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінку яких здійснюються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Загалом в Україні методика обліку біологічних активів, доходів і витрат та фінансових результатів сільськогосподарської діяльності узгоджується з основними вимогами Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство», уведеного в дію з 2003 р. з наступними змінами та доповненнями для запровадження з 1 січня 2012 р.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, фінансові результати формуються на рахунку 79 «Фінансові результати», до якого відкривають субрахунки з фінансових результатів за видами діяльності: операційної, фінансової, іншої звичайної.

Фінансові результати сільськогосподарської діяльності формуються на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Щоб формувати фінансові результати за трьома напрямами, передбаченими НП(С)БО 30 «Біологічні активи», потрібно, відповідно, відкривати аналітичні рахунки (від первісного визнання, від реалізації, від зміни справедливої вартості) й субаналітичні рахунки – за видами продукції та біологічних активів.

Фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів визначають на

відповідному рахунку через порівняння доходів від первісного визнання з витратами від первісного визнання різних видів біологічних активів або їх груп та відображають у складі результатів операційної діяльності. На цьому етапі сільськогосподарська продукція й додаткові біологічні активи оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Згідно з НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Відповідно до норм НП(С)БО 30 «Біологічні активи», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

– останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному, правовому середовищі, у якому діє підприємство);

– ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

– додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи й сільськогосподарську продукцію.

Сільськогосподарська продукція й біологічні активи можуть реалізовуватись та споживатися для власних виробничих потреб підприємства (насіння, корми, сировина для переробки тощо).

Що стосується відображення первісно одержаної продукції і додаткових біологічних активів на рахунках бухгалтерського обліку, то за чинним порядком їх оприбутковують за справедливою вартістю за дебетом рахунків 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» чи 21 «Поточні біологічні активи». Одночасно відповідні суми списують із кредиту рахунка 23 «Виробництво» (субрахунки рослинництва і тваринництва) за відповідними аналітичними рахунками. Але при цьому в момент оприбуткування продукції потрібно відображати витрати (доходи) від первісного визнання.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено витрати відносити на рахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю», а доходи – на рахунок 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю».

При отриманні доходів від первісного визнання пропонується одночасно збільшувати витрати за дебетом рахунка 23 «Виробництво». Це не відповідає економічному змісту витрат на виробництво, які формуються за дебетом рахунка 23 «Виробництво».

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» в дебеті рахунка 23 «Виробництво» повинні формуватись фактичні виробничі витрати. А до виробничої собівартості продукції включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати рослинництва розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу, установленої підприємством. Такою базою розподілу, згідно з НП(С)БО 16 «Витрати», можуть бути: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо.

Підприємство самостійно обирає базу розподілу загальновиробничих витрат. У сільському господарстві прийнятий порядок розподілу всіх загальновиробничих витрат, без поділу їх на змінні й постійні, пропорційно до суми прямих витрат, за виключенням насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві), на витрати виробництва.

Тому, застосовуючи різну базу розподілу загальновиробничих витрат, у виробничу собівартість будуть включені різні суми. Логічно обґрунтованим варіантом є розподіл загальновиробничих витрат пропорційно до всіх прямих витрат, тому що виокремлення окремих витрат не забезпечить об'єктивності показника фактичної виробничої собівартості.

При первісному визнанні (оприбуткуванні) сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів можливі такі три випадки:

1) справедлива вартість одержаної продукції дорівнює її виробничій собівартості (що рідко може збігатися);

2) справедлива вартість одержаної продукції нижча від її виробничої собівартості;

3) справедлива вартість одержаної продукції перевищує її виробничу собівартість.

При першому і другому випадках не виникає проблем із відображення в обліку відповідних операцій: у першому випадку всі виробничі витрати списують на вихід продукції; у другому – продукцію оприбутковують за справедливою вартістю (у дебет рахунків 27, 21) та на різницю – у дебет субрахунка 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю» і кредит рахунка 23 – за фактичною собівартістю.

Проблема виникає в третьому випадку, коли на суму визнаного доходу потрібно збільшувати витрати за дебетом рахунка 23 «Виробництво»: дебет рахунка 23, кредит субрахунка 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Такий порядок не можна вважати об'єктивним, адже не можна змінювати фактичні витрати на виробництво (дебет рахунка 23) і штучно їх завищувати на суму сумнівного доходу (ще не одержаного і взагалі невідомо, чи підприємство його коли-небудь одержить), бо вони відображають виробничу собівартість продукції.

Доцільно оприбуткувати продукцію в дебет рахунків 27, 21 за справедливою вартістю з кредиту рахунків: 23 – за фактичною собівартістю, субрахунку 710 – на різницю, на яку справедлива вартість перевищує фактичну собівартість продукції.

Особливості відображення в обліку оприбуткування сільськогосподарської продукції при її первісному визнанні відображені так: (табл. 5.5.1).

Якщо за кредитом рахунка 23 «Виробництво» відображати (списувати) фактичні витрати на виробництво продукції, то перевищення справедливої вартості над її фактичною собівартістю потрібно відносити на субрахунок 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

У сільському господарстві є витрати, які не можна в момент оприбуткування продукції віднести на витрати. Це стосується нерозподілених витрат допоміжних виробництв, загальновиробничих витрат рослинництва та інших, які розподіляють наприкінці звітного періоду. Тому фактичний розмір доходу (витрат) від первісного визнання можливо достовірно визначити лише наприкінці року, в кращому разі – наприкінці кварталу.

Відображення в обліку доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції й біологічних активів без зміни дебету рахунка 23 «Виробництво» забезпечить отримання інформації про суму

фактичних витрат на виробництво, з одного боку, і відображення отриманої продукції в оцінці за її справедливою вартістю – з іншого.

Таблиця 5.5.1

Відображення в обліку доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції

1. Справедлива вартість дорівнює фактичній собівартості	2. Справедлива вартість менша за фактичну собівартість	3. Справедлива вартість більша за фактичну собівартість	
		Варіант, визначений Методичними рекомендаціями	Пропонований варіант
Справедлива вартість – 400 000 грн, фактична – 400 000 грн	Справедлива вартість – 370 000 грн, фактична – 400 000 грн	Справедлива вартість – 430 000 грн, фактична – 400000 грн	Справедлива вартість – 430 000 грн, фактична – 400000 грн
Оприбуткування продукції: Дт-27 – 400 000 Кт-23 – 400 000	Оприбуткування продукції: Дт-27 – 370 000 Дт-940 – 30 000 Кт-23 – 400 000	Оприбуткування продукції: 1) Дт-27 – 430 000 Кт-23 – 430 000 2) Дт-23 – 30 000 Кт-710 – 30 000	Оприбуткування продукції: Дт-27 – 430 000 Кт-23 – 400 000 Кт-710 – 30 000

В обліку поточні біологічні активи рослинництва оприбутковують за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, записують на дебет субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю». На цьому субрахунку ці активи перебувають до моменту збору врожаю. При настанні цього періоду роблять зворотний запис: дебет рахунка 23 «Виробництво», кредит субрахунка 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

У цьому разі поточні біологічні активи, які обліковували тимчасово на субрахунку 211, не є об’єктом реалізації, а продовжують рости, розвиватись, а одержана від них продукція чи додаткові біологічні активи будуть спожиті у власному виробництві або будуть реалізовані після збору урожаю. При цьому поточні біологічні активи рослинництва (рослини на відповідних площах) будуть оцінені перший раз за справедливою вартістю і другий – після збору урожаю сільськогосподарська продукція буде оцінена також за справедливою вартістю.

Щоб уникнути подвійного відображення в обліку за справедливою вартістю ще не одержаної продукції і одержаної від урожаю, на субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», можна оприбутковувати тільки поточні біологічні активи рослинництва, які будуть реалізовані або на які ще до збору урожаю будуть укладені, наприклад форвардні контракти. Поточні біологічні активи, які підприємство не має наміру реалізовувати до моменту збору урожаю, недоцільно оприбутковувати на субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», а вважати, як незавершене виробництво й обліковувати на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунку «Рослинництво») за відповідними аналітичними рахунками.

Після первісного визнання сільськогосподарську продукцію, згідно з вимогами НП(С)БО 30 «Біологічні активи», обліковують як запаси. Відповідно, під час подальших операцій із такою продукцією потрібно застосовувати норми НП(С)БО 9 «Запаси».

Продукція може використовуватись для власних потреб (насіння, корми, сировина для переробки тощо), а також для реалізації. Для обліку реалізації продукції використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і 70 «Доходи від реалізації». Тому на дебеті рахунка 90 буде відображена не виробнича собівартість продукції, як це передбачено в НП(С)БО 16 «Витрати», а її балансова вартість (продукція оцінена за справедливою вартістю при первісному визнанні). Крім цього, сюди включають нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Якщо сільськогосподарське підприємство прийме рішення про включення частини постійних загальновиробничих витрат у собівартість реалізованої продукції, що потрібно зазначити в наказі про облікову політику, то на ці витрати збільшиться вартість реалізованої продукції. Це ж стосується і наднормативних виробничих витрат, які також включаються в собівартість реалізованої продукції.

Але підприємство повинно спочатку систематизувати облік таких наднормативних витрат:

– розрахувати нормативні виробничі витрати за їх видами;

– установити чіткий облік відображення витрат понад установлені норми в первинних документах і бухгалтерських регістрах;

– установити порядок списання наднормативних витрат на конкретні види реалізованої продукції.

Це зумовлює потребу введення в облікову практику елементів нормативного методу обліку витрат, що також є досить трудомістким і відповідальним процесом.

Щодо облікового відображення доходів від реалізації сільськогосподарської продукції й біологічних активів, оцінку яких здійснюють за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, то їх визначають відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід». При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації.

Фінансовий результат від реалізації сільськогосподарської продукції й біологічних активів обчислюють порівнянням отриманого доходу від реалізації цих активів із їх собівартістю на дату реалізації у загальноприйнятому порядку.

Третій складник фінансового результату від основної діяльності – фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінювання яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Справедлива вартість біологічних активів змінюється в процесі біологічних перетворень (росту, збільшення маси) в бік збільшення, а також у бік зменшення (уцінка, зменшення продуктивності, зменшення маси тощо). Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів на дату балансу потрібно провести коригування:

– на перевищення справедливої вартості – дебет рахунка 21 «Поточні біологічні активи» чи 16 «Довгострокові біологічні активи», кредит субрахунка 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (відповідний аналітичний рахунок);

– на зменшення справедливої вартості – дебет субрахунка 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (відповідний аналітичний рахунок), кредит рахунка 21 «Поточні біологічні активи» чи 16 «Довгострокові біологічні активи».

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачає, що до статті «Інші операційні доходи», крім інших доходів операційної діяльності, включаються дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від

зміни вартості біологічних активів із виділенням у вписаному рядку доходу від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності, а в статті «Інші операційні витрати», крім інших витрат операційної діяльності, наводять також витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, від зміни вартості біологічних активів із виділенням витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

Отже, для забезпечення об'єктивною інформацією для заповнення «Звіту про фінансові результати» на субрахунках 710 і 940 потрібно окремо формувати доходи й витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю.

Це саме стосується й субрахунка 791 «Результат операційної діяльності». У зв'язку із цим доцільно на відповідних рахунках доходів, витрат і фінансових результатів відкривати окремі аналітичні рахунки, а всередині них – і субаналітичні рахунки – за видами продукції та біологічних активів (чи їх груп).

Правильно визначений фінансовий результат від первісного визнання, реалізації та зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції дасть можливість бачити реальну ситуацію, яка склалася на підприємстві, і приймати виважені оперативні рішення для управління процесами біологічних перетворень у сільському господарстві.

Перелік нормативних документів, які регулюють діяльність підприємств у галузі сільського господарства (рослинництво)

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Мінфіну від 20.10.99 р. № 246 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Мінфіну від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/z1456-05.

4. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені Наказом Мінагрополітики України від 21.02.2008 р. № 73 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://uazakon.com/documents/ date_cj/pg_gbwfxa/index.htm.

6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Мінагрополітики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.uazakon.com/ big/text1528/pg1.htm.

7. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені Наказом Мінагрополітики України від 21.12.2007 р. № 929 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uazakon.com/documents/ date_by/pg_gscmoz/index.htm.

8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Мінфіну України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uazakon. com/documents/date_bu/ pg_gwcwwr/index.htm .

Рекомендована література

1. Вольська В. В. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності в управлінні аграрними підприємствами [Текст] *Економіка АПК*. 2012. № 10. С. 95–100.

2. Гуцаленко Л. В. Методологічні аспекти обліку формування та узагальнення результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК.* 2010. № 9. С. 70–74.

3. Дерій В. А. Види економічного контролю за діяльністю підприємств: аналіз і узагальнення поглядів на проблему. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 3. С. 172–175.

4. Жук В. М. Теоретичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в аграрній економіці. *Економіка АПК*. 2009. № 10. С. 87–91.

5. Коробова Н. М. Теоретико-методологічні засади організації бухгалтерськогообліку в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2010. № 9. С. 85–90.

6. Мац Т. П. Методика зовнішнього аудиту основних засобів усільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2011. № 10. С. 89–94.

7. Моссаковський В. Особливості обліку у сільськогосподарських підприємствах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 1. С. 37–41.

8. Плаксієнко В. Я. Системний підхід до обліку та контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. 2010. № 7. С. 167–168.

9. Подолянчук О. А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. 2010. № 10. С. 109–112.

10. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України : підручник / за заг. ред. В. Я. Плаксієнка. К. : Центр навч. л-ри, 2009. 487 с.

11. Вербило О. Ф. Камінська Т. Г., Коробова Н. М. Бухгалтерський облік у промислових і агросервісних підприємствах. / за ред. О. Ф. Вербило : [підручник]. К. : Каравела, 2013. 360 с.

Контрольні питання

1. Сільське господарство – …
2. Дайте визначення сільськогосподарському підприємству.
3. На підставі яких первинних документів проводяться записи в бухгалтерському обліку про витрати й вихід продукції в галузі рослинництва?
4. Якими документами оформлюють облік надходження зерна від урожаю?
5. Назвіть документи, які відображають облік наявності й руху виробничих запасів та готової продукції.
6. За якою вартістю оцінюється сільськогосподарська продукція?
7. Хто входить до членів Комісії з визнання справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ?
8. Назвіть методи оцінки визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції, запропоновані Комісією.

9. За якою формулою розраховують оцінку справедливої вартості на основі аналогів на активному ринку?

10. У чому суть експертної оцінки справедливої вартості?

11. На якому рахунку ведуть синтетичний облік наявності й руху продукції сільського виробництва?

12. У якому документі ведуть аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва?

13. Назвіть журнали-ордери, які використовують на підприємствах агропромислового комплексу для обліку витрат на виробництво.

14. У якій послідовності розраховують собівартість сільськогосподарської продукції?

15. Мета інвентаризації готової продукції рослинництва полягає у…

16. Хто входить до суб'єктів інвентаризаційного процесу?

17. Біологічний актив – це …

18. Що є об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва ?

19. Дайте визначення поточним біологічним активам.

20. Назвіть групи витрат на виробництво біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

21. Як визначається фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів?

22. При первісному визнанні (оприбуткуванні) сільськогосподарської продукції й додаткових біологічних активів можливі такі випадки …

Задачі для виконання

Задача 1

Господарство зібрало 10 000 ц повноцінного зерна озимої пшениці та 750 ц зерновідходів із умістом у них зерна 60 %. Витрати на вирощування цієї культури (без вартості соломи) становлять 1 463 000 грн. Розрахувати собівартість одержаної продукції.

Задача 2

У господарстві за звітний рік одержано 25 100 ц молока і 750 голів приплоду. Побічна продукція оцінена на суму 6000 грн. Затрати на утримання худоби становили 2 150 000 грн. Кількість кормо-днів – 43 000. Розрахувати показники:

Показники	**Розрахунок**	**Сума, *грн***
Собівартість 1 кормо-дня		
Собівартість 1 голови приплоду		
Собівартість усього приплоду		
Собівартість усього молока		
Собівартість 1 ц молока		

Задача 3

Підприємством на закладку саду понесені затрати на:

Затрати на закладку саду	**Сума, *грн***
Придбання саджанців	18 450
Нарахування заробітної плати з відрахуваннями	12 430
Списання послуг власного вантажного автотранспорту	3 050
Використання малоцінних і швидкозношуваних предметів	540
Списання палива на роботу тракторів, які виконували польові роботи	850

У наступні шість років затрати з утримання молодого саду склали відповідно:

1-й рік	2-й рік	3-й рік	4-й рік	5-й рік	6-й рік
1640	1380	1250	1250	1250	960

За шість років вирощування від молодих насаджень одержано продукції на суму 9800 грн, затрати на збір плодів становили 2400 грн. Наказом про облікову політику в ТОВ «Українська нива» для обліку закладки та вирощування багаторічних насаджень введено субрахунок 15.6 « Багаторічні насадження».

Відобразити оприбуткування багаторічних насаджень у бухгалтерському обліку.

Задача 4

Витрати підприємства на вирощування саду до введення його в експлуатацію (вартість садівничого матеріалу, зарплата з нарахуваннями працівникам, послуги інших організацій тощо) становили

330 000 грн, у т. ч. ПДВ. Отримано бюджетне фінансування для компенсації понесених витрат – 200 000 грн.

Визначити справедливу вартість саду немає можливості, тому його обліковано за первісною вартістю.

Витрати, понесені після введення саду в експлуатацію на обслуговування саду, збирання продукції й транспортування її до пункту зберігання в перший рік збирання врожаю (витрати отрутохімікатів, добрив, амортизація саду, зарплата з нарахуваннями працівникам тощо) становили 55 000 грн, у т. ч. ПДВ. Справедлива вартість продукції, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, становила 87 000 грн.

Амортизація саду нараховується підприємством за прямолінійним методом, річна ставка амортизації становить 6,7 %. За цією самою ставкою обчислюють частку бюджетного фінансування, яка щорічно визнається доходом.

Відобразити господарські операції в кореспонденціях рахунків бухгалтерського обліку.

Задача 5

Підприємство у квітні понесло витрати на посів і вирощування моркви (зарплата з нарахуваннями працівникам, вартість насіння, послуги сторонніх організацій тощо) – 30 000 грн, ПДВ – 1000 грн.

Справедлива вартість посівів моркви, зменшена на очікувані витрати на місці продажу на дату балансу (30 квітня), становила 20 000 грн.

На момент збирання (липень) справедлива вартість зібраної моркви, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, становила 90 000 грн.

Відобразити господарські операції в кореспонденціях.

Тести до теми 5

1. Вид господарської діяльності з виробництва продукції, пов'язаної з біологічними процесами її вирощування й призначена для споживання в сирому і переробленому вигляді та для використання на нехарчові цілі:

а) сільське господарство;

б) інноваційна діяльність;

в) фінансова діяльність;

г) діяльність підприємства;

ґ) творча діяльність.

2. Складові частини сільського господарства:

а) рільництво;

б) овочівництво;

в) садівництво;

г) виноградарство;

ґ) правильні відповіді а, б, в, г.

3. Не належить до завдань обліку готової продукції та її реалізації :

а) перевірка виконання плану випуску продукції та її відвантаження;

б) правильне і вчасне оприбуткування та списання готової продукції;

в) отримання відомостей про номенклатуру, кількість і вартість відвантаженої продукції;

г) визначення стану розрахунків із покупцями за відвантажену продукцію;

ґ) розрахунок із бюджетом за податками і платежами.

4. Основний первинний документ з обліку відпрацьованого часу:

а) книжка бригадира з обліку праці й виконаних робіт;

б) облікові листи праці й виконаних робіт;

в) Журналі обліку виданих талонів;

г) табель обліку робочого часу;

ґ) правильної відповіді немає.

5. Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля складають у:

а) одному примірникові;

б) двох примірниках;

в) трьох примірниках;

г) чотирьох примірниках;

ґ) п’яти примірниках.

6. Вибуття зерна з току (складу, комори) здійснюється за такими первинними документами:

а) накладною внутрішньогосподарського призначення;

б) товарно-транспортна накладна;

в) акт витрачання насіння й садивного матеріалу;

г) реєстр документів на вибуття продукції;

ґ) правильні відповіді а, б, в, г.

7. Визначає підходи до оцінювання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та визнання фінансових результатів сільськогосподарської діяльності :

а) НП(С)БО 9 «Запаси»;

б)НП(С)БО 30 «Біологічні активи»;

в) НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;

в) НП(С)БО 11 «Зобов'язання»;

г) НП(С)БО 16 «Витрати»;

г) правильної відповіді немає.

8. При первісному визнанні сільськогосподарська продукція оприбутковується за :

а) первісною вартістю;

б) справедливою вартістю;

в) ліквідаційною вартістю;

г) залишковою вартістю;

г) правильної відповіді немає.

9. Методи оцінювання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю:

а) метод аналізу контрактів;

б) метод аналогів;

в) оцінювання на основі аналогів на активному ринку;

г) метод прийняття цін;

г) правильні відповіді а, б, в, г.

10. Визначення ринкової вартості сільськогосподарської продукції на основі застосування методичних підходів визначених законодавством із незалежного оцінювання майна:

а) метод аналізу контрактів;

б) метод аналогів;

в) оцінювання на основі аналогів на активному ринку;

г) метод прийняття цін;

г) експертна оцінка комісією.

11. Ціна на сільськогосподарську продукцію, яка була визначена в попередніх контрактах на їх продаж або яка пропонується на даний час підприємству заготівельними організаціями, переробними підприємствами є справедливою:

а) метод аналізу контрактів;
б) метод аналогів;
в) оцінювання на основі аналогів на активному ринку;
г) метод прийняття цін;
ґ) експертна оцінка Комісією.

12. Визнання справедливої вартості відповідно до ринкових цін на аналогічну продукцію, яка склалися на ринку на певну дату:
а) метод аналізу контрактів;
б) метод аналогів;
в) оцінювання на основі аналогів на активному ринку;
г) метод прийняття цін;
ґ) експертна оцінка Комісією.

13. Чинна Комісія з визнання справедливої вартості біологічних активів і сільгосппродукції складається з:
а) однієї особи;
б) не менше двох осіб;
в) не менше трьох осіб;
г) не менше чотирьох осіб;
ґ) п’яти й більше осіб.

14. Синтетичний облік наявності й руху сільськогосподарської продукції за фактичною виробничою собівартістю ведеться на рахунку:
а) 20 «Виробничі запаси»;
б) 27 «Продукція сільського виробництва»;
в) 23 «Виробництво»;
г) 21 «Поточні біологічні активи»;
ґ) 16 «Довгострокові біологічні активи».

15. На рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» обліковують:
а) продукцію, одержану від власних рослинницьких підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання;
б) продукцію, яка призначена для споживання у тваринницьких підрозділах (як корми або для виробництва кормів у кормоцехах);

в) побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належного стану;

г) насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

г) правильні відповіді а, б, в, г.

16. Оприбутковано продукцію сільськогосподарського виробництва

а) Дт 23 – Кт 20;

б) Дт 27 – Кт 23;

в) Дт 23 – Кт 27;

г) Дт 901 – Кт 27;

г) правильної відповіді немає.

17. Завдання інвентаризації:

а) забезпечення контролю за наявністю, станом та рухом майна, використанням матеріальних, фінансових, нематеріальних, природних й енергоресурсів відповідно до затверджених норм, планів тощо;

б) виявлення запасів, які втратили свою якість, зіпсованих; майна, що не використовується при здійсненні господарської діяльності, а також того, що обліковується поза балансом;

в) становлення реального фізичного стану (з урахуванням зносу) і оцінювання необоротних активів та інших засобів праці, що обліковуються на балансі;

г) виявлення стану розрахунків, встановлення фактичної наявності або підтвердження дебіторської заборгованості;

г) правильні відповіді а, б, в, г.

18. В інвентаризаційних описах при інвентаризації залишків незавершеного виробництва вказують:

а) назву культури;

б) перелік виконаних робіт;

в) кількісні вимірники (га, $м^2$, тощо);

г) суму фактичних затрат по виконаних роботах, підтверджених даними первинними документами;

г) правильні відповіді а, б, в, г.

19. До незавершеного виробництва в рослинництві не належать:

а) озимі посіви;

б) снігозатримання;
в) запаси меду у вуликах;
г) підйом цілини й перелогів,
ґ) правильної відповіді немає.

20. Біологічний актив – це …

а) вид господарської діяльності з виробництва продукції, пов'язаної з біологічними процесами її вирощування та призначеної для споживання в сирому й переробленому вигляді та для використання на нехарчові цілі;

б) це сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування рослин (сільськогосподарських культур);

в) це рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та /або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди;

г) це продукція, яка пройшла всі стадії обробки, приймання, укомплектовування за умовами договорів із замовниками та відповідає технічним вимогам і стандартам ;

ґ) правильної відповіді немає.

21. Облік поточних біологічних активів ведеться на рахунку:

а) 16 ;
б) 27 ;
в) 21 ;
г) 22 ;
ґ) 25 .

22. Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю, відображають на рахунку :

а) 161;
б) 162;
в) 163 ;
г) 165 ;
ґ) 166.

23. Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю, відображають на рахунку:

а) 161;
б) 162;
в) 163 ;
г) 165 ;

г) 166.

24. Поточні біологічні активи оцінюють за:

а) первісною вартістю;

б) справедливою вартістю;

в) залишковою вартістю;

г) ліквідаційною вартістю;

ґ) правильної відповіді немає.

25. Вкажіть зміст кореспонденції Дт 940 – Кт 23 –…

а) оприбутковано за справедливою вартістю сільськогосподарська продукція та/ або поточні біологічні активи;

б) визнається дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та / або поточних біологічних активів;

в) визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та / або додаткових біологічних активів ;

г) віднесено на фінансовий результат витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції ;

ґ) правильної відповіді немає.

26. Укажіть зміст кореспонденції Дт 23 – Кт 710 – …

а) оприбутковано за справедливою вартістю сільськогосподарська продукція та/ або поточні біологічні активи;

б) визнається дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та / або поточних біологічних активів;

в) визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та / або додаткових біологічних активів;

г) віднесено на фінансовий результат витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції;

ґ) правильної відповіді немає.

Відповіді на тести до теми 5

Номер тестового завдання	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Правильна відповідь	А	Ґ	Ґ	Г	В	Ґ	Б	Б	Ґ	Ґ
Номер тестового завдання	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**
Правильна відповідь	А	Б	В	Б	Ґ	Б	Ґ	Ґ	В	В
Номер тестового завдання	**21**	**22**	**23**	**24**	**25**	**26**				
Правильна відповідь	В	Г	Ґ	Б	В	Б				

Тема 6

ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ (ТВАРИННИЦТВО)

6.1. **Характеристика продукції тваринництва й документування її в обліку**

6.2. **Оцінювання й облік тварин на вирощуванні та відгодівлі**

6.3. **Облік витрат на виробництво й калькуляція собівартості продукції тваринництва**

Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання

Тести до теми 6

6.1. Характеристика продукції тваринництва й документування її в обліку

Важлива підгалузь сільського господарства – тваринництво. Бухгалтерське відображення операцій у тваринництві проводиться на основі систематизації інформації про витрати на вирощування й утримання худоби та поголів'я (їх кількостю) тварин, які поділяються на три групи:

– робоча і продуктивна худоба (основне стадо);

– молодняк тварин на вирощуванні;

– тварини на відгодівлі.

Перша група належить до необоротних активів і включає поголів'я корів, бугаїв, основне стадо свиней. Друга і третя групи належать до оборотних активів і включають молодняк тварин, тварин на вирощуванні та відгодівлі.

Тварини на вирощуванні та відгодівлі – це оборотні засоби підприємства, які мають певну специфіку економічному трактуванні та обліковому відображенні. З одного боку, це матеріальні цінності, які надійшли з виробництва як готова продукція або куплені на стороні. З іншого – особливий вид засобів – живі організми, які перебувають весь час у незавершеному виробництві, тобто відбувається безперервний виробничий процес, у якому готова продукція постійно змінює свій обсяг і вартість. Одержаний молодняк тварин потрібно постійно годувати й навіть тоді, коли тварини уже відгодовані. Отож тварини являють собою особливий вид готової продукції, яку не можна виділити з виробничого процесу як закінчений цикл, або взяти частину продукції меншу ніж одна голова тварин. Ця продукція перебуває в процесі виробництва аж до вибуття з господарства. До складу тварин на вирощуванні та відгодівлі включають поголів'я, вирощене у власному господарстві та придбане на стороні.

Для того щоб відокремити облік процесу виробництва у тваринництві від інвентарного обліку тварин у бухгалтерському обліку, введені окремі синтетичні рахунки, які, з одного боку, дають змогу нагромаджувати й систематизувати витрати на вирощування та

відгодівлю тварин, стежити за збільшенням їх живої маси, а з іншого – вести облік наявного поголів'я, його живої маси, вартості на початок звітного періоду, а також змін цих показників за звітний період.

Тварин першої групи обліковують у складі основних засобів на субрахунку 107 «Робоча і продуктивна худоба», а тварин іншої групи – у складі оборотних засобів на рахунку 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі». Витрати на утримання тварин обох груп відображають у складі виробництва за субрахунком 272 «Тваринництво».

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», молодняк тварин і тварини на відгодівлі належить до запасів, тому що вони відповідають визначенню запасів як активів, що утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності й перебувають у процесі виробництва для подальшого продажу продукту виробництва.

У сільськогосподарських підприємствах раціональна організація бухгалтерського обліку повинна забезпечувати контроль за виконанням планів кількісних (кількість голів тварин, що поставлені на відгодівлю, і кількість центнерів приросту ваги тварин) та якісних показників відгодівлі, сприяти виявленню й використанню резервів підвищення ефективності відгодівельних операцій. Виходячи із цього, основними завданнями обліку основного стада, молодняку тварин, птиці й тварин на відгодівлі в сільськогосподарських підприємствах є:

– вчасне і правильне документальне відображення операцій та забезпечення достовірності даних щодо надходження й вибуття тварин та одержання готової продукції;

– контроль за збереженням тварин у місцях їх утримання й на всіх етапах їх руху;

– забезпечення щоденної реєстрації даних про рух поголів'я для визначення потреби в кормах на кожен день;

– правильне обчислення фактичної вартості тварин при їх надходженні та вибутті;

– здійснення заходів для недопущення нестач, крадіжок і загибелі тварин.

Бухгалтерський облік молодняку тварин на фермах і в бухгалтерії сільськогосподарського підприємства організовується і ведеться під керівництвом головного бухгалтера сільськогосподарського підприємства та бухгалтера з обліку у тваринництві.

Необхідні передумови здійснення контролю за збереженням молодняку тварин, птиці й тварин на відгодівлі:

– перевірка чисельності тварин і їх обов'язкове зважування при визначенні приросту, прийманні та відпуску;

– проведення контролю за вчасним і правильним веденням обліку поголів'я на фермах;

– систематичне проведення інвентаризації для недопущення втрат поголів'я та ваги;

– установлення переліку осіб (завідувачі ферми, бригадири, старші працівники ферм та ін.), які відповідають за прийом і відпуск тварин, їх зважування, правильне та вчасне оформлення цих операцій, а також збереження закріплених за ними тварин;

– звільнення й переміщення матеріально відповідальних осіб лише за згодою головного бухгалтера сільськогосподарського підприємства;

– затвердження переліку посадових осіб, яким надано право підписувати документи на переміщення тварин у господарстві, а також видавати дозвіл (підписувати перепустку) на їх вивезення за межі сільськогосподарського підприємства.

Облік тварин (птиці, звірів, кролів, бджолосімей, а також тварин, вибракуваних з основного стада, і тварин, прийнятих від населення для реалізації) здійснюють відповідно до Інструкції з обліку молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі, затвердженої Наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України від 15.01.1997 № 7 (Інструкція № 7). Також у бухгалтерському обліку відображення інформації про тварин проводять відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Відповідно до Інструкції № 7 при одержанні приплоду завідувач ферми (бригадир) чи зоотехнік складають у двох примірниках «Акт на оприбуткування приплоду тварин» (ф. № 95 с.-г.). Дані акта щодня записують у «Книгу обліку руху тварин і птиці» (ф. № 34 с.-г.), а також використовують для ведення зоотехнічного обліку й нарахування заробітної плати працівникам ферми.

Обидва примірники акта передають у бухгалтерію: один – наступного дня після його складання, другий – наприкінці місяця разом зі «Звітом про рух худоби і птиці на фермі» (ф. № 102 с.-г.) після того, як на його підставі будуть зроблені записи в реєстрах зоотехнічного обліку. Запис в акті здійснюють індивідуально за кожною головою приплоду великої рогатої худоби й коней, стосовно інших тварин – загалом за статевовіковою групою.

У спеціалізованих птахофабриках для прийому отриманих (виведених) курчат застосовують «Акт виводу і сортування добового молодняку птиці» (ф. № 106 с.-г.). Його складає начальник цеху (інкубатора) або зоотехнік у день оприбуткування курчат. У цьому акті вказують відсоток виходу і якість виведених курчат у кожній партії закладених яєць. Начальник цеху (інкубатора) на підставі відповідних документів складає і представляє в бухгалтерію «Звіт про процеси інкубації» (ф. № 105 с.-г.). Звіт підписують начальник цеху, оператор і затверджує керівник підприємства. Передачу курчат із цеху інкубації в цех вирощування здійснюють за «Накладними внутрігосподарського переміщення» (ф. № 87 с.-г.). На кожну партію птиці, відправлену в забійний цех, виписують окрему накладну.

Курчата, гусенята, каченята, індичата при інкубації у своєму господарстві оприбутковують на підставі Звіту про процес інкубації в добовому віці за плановою (наприкінці року – за фактичною) собівартістю добового молодняку.

На отриманий приплід звірів і кролів складають «Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів» (ф. № 96 с.-г.), у якому вказують кількість знайденого в кожнім гнізді молодняку (живого й загиблого). Оприбутковують тільки живих звірів (кроленят), що виявлені при реєстрації приплоду. Накопичувальний акт складає завідувач ферми чи зоотехнік у момент розкриття гнізд. Дані актів переносять у реєстри зоотехнічного обліку й використовують для нарахування заробітної плати працівникам ферми. Накопичувальні акти представляють у бухгалтерію разом зі «Звітом про рух худоби і птиці на фермі» (ф. № 102 с.-г.).

Телят оприбутковують на підставі «Акту на оприбуткування приплоду тварин» у день народження за плановою (а наприкінці року – за фактичною) собівартістю 60 кормо-днів утримання великої рогатої худоби.

Поросят оприбутковують на підставі «Акту на оприбуткування приплоду тварин» у день опоросу за плановою (а наприкінці року – за фактичною) собівартістю 1 центнера живої ваги відлучених поросят.

Лошата робочих коней оприбутковують на підставі «Акта на оприбуткування приплоду тварин» у добовому віці за плановою (наприкінці року – за фактичною) собівартістю 60 днів утримання дорослих коней.

Лошата племінних коней оприбутковують на підставі «Акта на оприбуткування приплоду тварин» у добовому віці за плановою собівартістю 1 голови приплоду (наприкінці року – за фактичною), що складається з витрат на утримання основного стада без вартості побічної продукції.

Тварин, придбаних в інших сільськогосподарських підприємствах, племінних об'єднаннях тощо, оприбутковують на підставі товарно-транспортних накладних і рахунків-фактур; при придбанні племінних тварин заповнюється також «Племінне свідоцтво».

Тварин, які надійшли в порядку безоплатної передачі від інших підприємств як їх частина пайової участі, обліковують на підставі рахунків-фактур і «Товарно-транспортних накладних на відпуск – прийом тварин і птиці» (спеціалізована ф. № 1 с.-г.).

Прийом худоби від населення (відповідно до договору) для постановки її на дорощування й відгодівлю проводить комісія в складі керівника підрозділу, зоотехніка, ветпрацівника та працівника, якому будуть передані тварини для подальшого вирощування й відгодівлі, та в присутності особи, яка здає тварин. При цьому складається «Акт на закупівлю тварин у населення» (ф. № 956 с.-г.), який затверджує керівник сільськогосподарського підприємства. Один примірник акта вручається особі, яка передає тварин. При постановці тварин на вирощування й відгодівлю їм присвоюють інвентарний номер. Головний бухгалтер перевіряє правильність розрахунку вартості куплених тварин в «Акті на закупівлю худоби в населення», виписує видатковий касовий ордер і передає його разом з актом у касу для оплати.

В усіх випадках переведення молодняку тварин з однієї статевовікової групи в іншу (включаючи й переведення тварин до основного стада), а також відлучення молодняку звірів і кролів складають «Акт на переведення тварин із групи в групу» (ф. № 97 с.-г.). Акти заповнює зоотехнік (завідувач ферми) в день переведення тварин і птиці, відлучення звірів і кролів. Цей документ підписують також працівники, які передали і які прийняли худобу та птицю на подальше утримання, затверджує його керівник підприємства.

На кожен випадок загибелі, вимушеного забою чи падежу тварин від стихійного лиха складається «Акт на вибуття худоби і птиці» (ф. № 100 с.-г.). В акті повинні бути докладно зазначені причини й обставини вибуття тварин та птиці, а також можливе використання

продукції (у їжу, на корм худобі, на знищення тощо). Акт складає в день вибуття (забою) комісія в складі зоотехніка, ветеринарного лікаря, завідувача ферми й особи, за якою була закріплена тварина. Після оформлення акт передається керівникові підприємства на розгляд і затвердження. Після затвердження акта роблять запис про вибуття поголів'я в «Книзі обліку руху тварин і птиці» (ф. № 34 с.-г.) і його разом зі «Звітом про рух худоби і птиці на фермі» (ф. № 102 с.-г.) представляють у бухгалтерію.

У разі падежу, загибелі поголів'я з вини окремих осіб його вартість стягується з них у встановленому порядку.

Порядок переведення худоби та птиці в основне стадо й інші вікові групи та їхню оцінку здійснюють у встановленому порядку.

Групи і тривалість утримання в них поголів'я можуть уточнюватися відповідно до технології вирощування тварин, прийнятої в конкретному господарстві.

У господарствах, які займаються заготівлею й наступною відгодівлею худоби, для оформлення закінчення відгодівлі худоби та прийняття його від працівника керівник підрозділу складає «Акт зняття худоби з відгодівлі, нагулу, дорощування» (ф. № 986 с.-г.). На кожен вид худоби складається окремий акт у двох екземплярах, один із яких передається в бухгалтерію, а другий зберігається на фермі.

Інвентаризацію молодняку тварин, худоби на відгодівлі, кролів, звірів, досліджуваних тварин і птиці проводять щомісяця, а в спеціалізованих підприємствах із промисловими методами виробництва, де птиця міститься в широкогабаритних пташниках, у безвіконних приміщеннях із регульованим мікрокліматом тощо, – раз на рік за станом на 31 грудня звітного року; інвентаризація бджолосімей здійснюється не менше двох разів на рік (навесні – не пізніше 10 квітня і восени, зазвичай, 1 жовтня).

Наприкінці року молодняк тварин і тварин на відгодівлі дооцінюється відповідно до їхньої живої ваги й чинних на 31 грудня договірних цін на відповідні види і групи з урахуванням вгодованості, а племінних тварин – за договірними цінами на них.

Для систематизації показників первинних документів на фермах щодо надходжень і вибуття тварин ведуть «Книгу обліку руху тварин і птиці» (ф. № 34 с.-г.). Книга – підстава для складання щомісячного «Звіту про рух тварин і птиці на фермі» (ф. № 102 с.-г.), де відображається наявність тварин на початок і кінець звітного періоду, їхнє

надходження й вибуття (голів та живої ваги) за видами щодо кожної облікової групи. Разом із первинними документами «Звіт про рух тварин і птиці на фермі» передається в бухгалтерію. Після перевірки звітів здійснюють оцінку з надходження і вибуття звірів та птахів, тварин, бджолосімей, а також худоби, вибракуваної з основного стада, тварин, прийнятих від населення для реалізації згідно з НП(С)БО 9 «Запаси», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Запис у Книзі відповідальні особи повинні робити щодня, реєструючи дані окремих документів, і визначати кількість поголів'я на початок наступного дня. Ці дані переносять у «Відомість витрат кормів» (ф. № 94 с.-г.), де на підставі затверджених раціонів визначають потребу в кормах на день.

Наприкінці місяця підсумки Книги використовують для заповнення «Звіту про рух тварин і птиці на фермі» (ф. № 102 с.-г.), де записують наявність тварин на початок і кінець звітного періоду, їхнє надходження й вибуття (поголів'я та жива вага).

Звіт складає зоотехнік, завідувач ферми чи бригадир у двох екземплярах і у встановлений термін разом із первинними документами з надходження та вибуття тварин і птиці представляє в бухгалтерію для перевірки та бухгалтерського обліку руху поголів'я.

6.2. Оцінювання й облік тварин на вирощуванні та відгодівлі

До запасів сільськогосподарського підприємства належить молодняк тварин і тварини на відгодівлі, якщо вони оцінені відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси».

Придбаний молодняк тварин зараховують на баланс за первісною вартістю (собівартістю), яка складається з таких фактичних витрат:

– суми, що сплачується згідно з договором постачальникові, за вирахуванням непрямих податків;

– суми ввізного мита;

– сум непрямих податків, сплачених у зв'язку з придбанням молодняка, які не відшкодовуються підприємству;

– транспортно-заготівельних витрат;

– інших витрат, пов'язаних із безпосереднім придбанням молодняка тварин.

Отриманий у результаті вирощування та відгодівлі приріст живої маси, виявлений при зважуванні тварин, підлягає оцінці, і як наслідок – тварин систематично дооцінюють (табл. 6.2.1).

Суму дооцінки на отриманий приріст живої маси встановлюють через множення планової оцінки 1 ц приросту на кількість його центнерів за даним видом і віковою групою тварин.

Наприкінці року, після визначення собівартості продукції, планову оцінку молодняка тварин і тварин на відгодівлі коригують до рівня фактичної собівартості. Якщо при цьому фактична собівартість буде менша за планову, то планову оцінку зменшують методом «червоного сторно», а якщо вища – роблять додатковий запис на дооцінку молодняка тварин звичайними записами.

Таблиця 6.2.1

Порядок оцінювання приплоду тварин

Вид тварин	Порядок оцінки
Телята	За плановою собівартістю, а наприкінці року за фактичною собівартістю 60 кормо-днів утримання корови
Поросята	За плановою собівартістю, наприкінці року за фактичною собівартістю 1 ц живої маси відлучених поросят
Ягнята чи козенята	За плановою собівартістю голови приплоду (наприкінці року роблять дооцінку до фактичних витрат), виходячи з того, що на приплід відносять 12 % витрат основного стада романівської породи, 15 % каракульської та 10 % витрат усіх інших порід
Курчата, гусенята, каченята, індичата	За плановою (наприкінці року до оцінюють до фактичної) собівартістю добового молодняку
Щенята норок, лисиць, песців, нутрій, соболів та кроленята	За собівартістю на суму 50 % – на момент відлучення від маток із коригуванням у кінці року до фактичної собівартості
Лошата робочих коней	За плановою (наприкінці року за фактичною) собівартістю 60 кормо-днів утримання дорослих коней
Лошата племінних коней	За плановою собівартістю однієї голови приплоду (наприкінці року за фактичною собівартістю), яка складається з витрат на основне стадо за винятком вартості побічної продукції

Порядок оцінювання молодняка тварин при переведенні протягом року однієї вікової групи до іншої, чи до основного стада, відображено в табл. 6.2.2.

Вибракуваних з основного стада робочих і продуктивних тварин у складі оборотних засобів оцінюють за залишковою вартістю, яку визначають як різницю між первинною вартістю тварин і сумою їх зносу. Якщо залишкова вартість переведених тварин з основного стада перевищує їхню справедливу вартість, то згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» їх слід оприбутковувати за справедливою вартістю з віднесенням різниці до витрат звітного періоду (дебет субрахунка 976 «Списання необоротних активів»).

Таблиця 6.2.2

Оцінювання молодняка тварин при переведенні з однієї групи в іншу й до основного стада

Операція	Вид тварин	Порядок оцінки
Переведення з однієї групи до іншої	Телята, молодняк свиней, птиці	За живою масою та плановою собівартістю, яка наприкінці року коригується до фактичної
	Ягнята, козенята народження звітного року	При відлученні від маток дооцінюють ще на 50 % планової вартості молодняка в момент відсадки; наприкінці року уточнюють оцінку, виходячи з фактичних витрат
Переведення до основного стада	Нетелі, бички на плем'я, свиноматки, які перевіряються, молодняк овець, молодняк птиці	За живою масою та плановою собівартістю, яка наприкінці року коригується до фактичної

	Молодняк звірів усіх видів, кролів, жеребців й кобили, мерини	За плановою собівартістю утримання, обчисленою відповідно до кількості кормо-днів перебування в групі після відлучення від маток. Молодняк народження минулого року – за вартістю на початок року та планових витрат поточного року, обчислених за кількістю кормо-днів. Наприкінці року коригують до рівня фактичних витрат

Відповідно до ННП(С)БО 9 «Запаси» первинною вартістю молодняка тварин, які внесені до статутного капіталу сільськогосподарського підприємства, визначають погоджену засновниками (учасниками) їхню справедливу вартість.

При оцінювання молодняка й тварин на відгодівлі, отриманих за бартером, відповідно до п. 16 ННП(С)БО 9 «Запаси» первинна вартість одиниці тварин, придбаних у результаті обміну на подібних тварин, дорівнює балансовій вартості переданих тварин. У разі якщо балансова вартість переданих тварин перевищує їхню справедливу вартість, то первинною вартістю отриманих тварин є їхня справедлива вартість. Різницю між балансовою і справедливою вартістю переданих тварин включають до складу витрат звітного періоду. Варто зауважити, що, відповідно до п. 9 НП(С)БО 15 «Дохід», при обміні подібними активами доходу не виникає.

При вибутті молодняку тварин і тварин на відгодівлі (продаж, забій, безоплатна передача тощо) у сільськогосподарських підприємствах оцінку здійснюють за живою масою та плановою собівартістю, яка наприкінці року коригується до фактичної.

Відповідно до п. 24 НП(С)БО 9 «Запаси» молодняк тварин і тварин на відгодівлі на дату балансу відображають у бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Оцінка й порядок оформлення приросту живої маси

Продукцією вирощування молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі є приріст живої маси поголів'я, яке зважують, а також приріст, розрахований по поголів'ю, яке не зважують. Не визначають приріст живої маси й недооцінюють доросле поголів'я птиці, кролів, звірів, бджіл.

Обов'язково зважують щомісяця молодняк і відгодовуване поголів'я великої рогатої худоби та свиней, а також при переведенні

їх у наступну вікову групу, з ферми на ферму, від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, в основне стадо, при вибракуванні з основного стада, у момент падежу, забою, продажу тощо. Дані про масу тварин записують у відповідні документи (Акти на переведення худоби і птиці та ін.). Результат зважування молодняку тварин і тварин на відгодівлі, що залишилися в групі на кінець звітного періоду, відображають у Відомості зважування тварин (ф. № 98 с.-г.), яку складають зоотехнік, завідувач ферми чи бригадир при щомісячних, періодичних і вибіркових зважуваннях тварин у підзвіті кожного скотаря, свинарки тощо.

Приріст живої маси молодняку овець, кіз, птиці та кролів визначають на підставі вибіркового зважування. Зоотехнік разом із завідувачем ферми або бригадиром відбирає й зважує певну кількість голів (не більше 5 %) кожної вікової групи (відбирають типових для кожної групи особин). Після цього розраховують середню живу масу однієї зваженої голови (за кожною віковою групою) діленням загальної живої маси поголів'я, яке зважували, на кількість зважених тварин, а потім середню масу однієї голови перемножують на загальну кількість голів певної вікової групи худоби і таким чином установлюють живу масу тварин цієї групи на кінець звітного періоду.

У разі, коли зважування неможливе або призводить до нереальних результатів (нетелі, купоросні свиноматки і ярки на певній стадії вагітності тощо), їх жива маса приймається за останнім зважуванням. Після отелення, опоросу чи окоту цих тварин їх живу масу та приріст уточнюють зважуванням.

Приріст живої маси визначають на підставі Розрахунка визначення приросту (ф. № 98 с.-г.). Його складає зоотехнік (завідувач ферми) чи бригадир щомісяця на підставі даних відомостей зважування тварин та документів на надходження та вибуття худоби загалом по фермі й за видами та обліковими групами й особами, за якими закріплені тварини.

При розрахунку кількості приросту маси до живої маси худоби та птиці певної групи на кінець звітного періоду додають живу масу худоби та птиці, яка вибула із цієї вікової групи протягом звітного періоду (у т. ч. й загиблих тварин), а з отриманого підсумку віднімають масу худоби та птиці, яка надійшла в цю вікову групу за відповідний звітний період, та живу масу худоби та птиці, що була в групі на початок звітного періоду.

Розрахунок приросту живої маси можна визначити за формулою

$$\mathbf{П = В_{к..р.} + В_в - В_п – В_{п.\ р.}},$$

де П – приріст живої маси; $В_{к.\ р.}$ – вага поголів'я тварин на кінець року; $В_в$ – вага тварин, які вибули протягом року (у т. ч. вага падежу); $В_п$ – вага приплоду і поголів'я, яке надійшло протягом року; $В_{п.р}$ – вага поголів'я на початок року.

Для визначення середньодобового приросту потрібно отриманий приріст по групі за звітний період поділити на кіот кість кормо-днів у цьому періоді.

Кількість кормо-днів визначають множенням середньодобового поголів'я за звітний період на кількість днів у цьому періоді.

Підставою для оприбуткування одержаного приросту й нарахування заробітної плати працівникам ферми слугує розрахунок приросту живої маси разом зі Звітом про рух худоби та птиці на фермі, який передають до бухгалтерії.

Щодо молодняку, приріст маси якого не визначають (лошата, звірі), щомісяця розраховують вартість приросту тварин за фактичною кількістю кормо-днів і плановою собівартістю утримання голови протягом дня (кормо-дня).

Облік надходження й вибуття тварин на вирощуванні та відгодівлі

Тварини, придбані в інших сільськогосподарських підприємств за грошові кошти, оприбутковують на підставі Товарно-транспортних накладних і Рахунків-фактур, а в разі придбання племінних тварин заповнюють Племінне свідоцтво.

Тварин, які надійшли в порядку безоплатної передачі від інших підприємств як унесок до статутного капіталу, приймають на облік на підставі Рахунків-фактур і Товарно-транспортних накладних (ф. № 1 с.-г. твар.).

Сільськогосподарські підприємства здійснюють закупівлю худоби в громадян (відповідно до укладених договорів) з постановкою тварин на дорощування й відгодівлю для отримання додаткового приросту маси, а також надають допомогу населенню через приймання від громадян та подальшого продажу заготівельним організаціям.

Комісія в складі керівника підрозділу, завідувача ферми, зоотехніка, працівника ветеринарної служби та особи, якій будуть передані тварини для подальшого вирощування чи відгодівлі, приймає худобу

від населення (відповідно до договору) для постановки її на дорощування і відгодівлю.

У присутності особи, котра здає тварин, зоотехнік і ветеринарний персонал оглядають кожну голову, визначають її вгодованість та живу масу і складають Акт на передачу (продаж) закупівлю худоби та птиці за договорами з громадянами (ф. № 95 б), який затверджує керівник сільськогосподарського підприємства.

Один примірник Акту видають особі, котра передала тварин. При постановці на вирощування та відгодівлю останнім присвоюють інвентарний номер. Головний бухгалтер перевіряє правильність розрахунку вартості куплених тварин в Акті на закупівлю худоби в населення, виписує видатковий касовий ордер і передає разом з актом у касу для оплати.

Молодняк тварин, а також інша худоба, куплена в населення, стає власністю підприємства й обліковується на фермі та в бухгалтерії на загальних підставах.

На приймання сільськогосподарськими підприємствами худоби, кролів та інших тварин від населення для подальшого продажу й доставки їх на приймальні пункти заготівельників або переробників складають Приймально-розрахункову відомість на худобу і птицю, прийняті сільськогосподарським підприємством від населення для подальшої здачі державі (ф. № 95а). Вона складається у двох примірниках, де зазначають прізвище, ім’я та по батькові здавальника, кількість голів прийнятої худоби, їхню вгодованість і живу масу. При здаванні прийнятої від населення худоби сільськогосподарське підприємство подає м’ясопереробному підприємству два примірники відомості. Після зазначення заготівельною організацією або підприємством м’ясної промисловості живої маси і вгодованість тварин та суми, що належить кожному здавальникові, один примірник відомості залишають в одержувача, а другий повертають сільськогосподарському підприємству для розрахунків із здавальниками худоби.

Худобу, птицю, кролів та інших тварин, прийнятих від населення для доставки на приймальні пункти переробних підприємств, сільськогосподарські підприємства обліковують (оремо від власних) за їх видами із зазначенням кількості голів, живої маси та вартості, що визначається заготівельною організацією в приймально-розрахунковій відомості.

Підприємства, які здійснюють виробничі функції міжгосподарських, приймають тварин від підприємств-учасників на підставі товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, племінних і ветеринарних свідоцтв. Вгодованість та живу масу худоби (скидки і вміст шлунково-кишкового тракту при цьому не роблять) визначають у присутності представників постачальників відповідно до чинних положень про порядок приймання поголів'я.

Худобу і птицю, прийняту в порядку часткових внесків, беруть на облік згідно з накладною за кількістю голів, вгодованістю, живою масою встановленими при надходженні (без скидки на вміст шлунково-кишкового тракту).

Первісну вартість тварин і птиці, що надійшла в господарство, оцінюють відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси».

Відповідно до НП(С)БО 19, справедливою вартістю тварин на вирощуванні й відгодівлі є їх відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання), тобто вартість відтворення їх сучасних умов і цінах. На сьогодні відсутній механізм визначення справедливої вартості, і тому підприємство може самостійно вирішувати, як буде відбуватися визначення справедливої вартості тварин. Для цього можна користуватися інформацією, наявною в розпорядженні обласних управлінь статистики, даними прайс-листів, використовувати ціну, яку найчастіше застосовує підприємством при продажу тварин за грошові кошти.

Порядок оформлення надходження приплоду

У процесі вирощування молодняку тварин у стаді постійно відбуваються зміни. Кількість тварин може збільшуватись і за рахунок отримання приплоду від молочного поголів'я, і за рахунок придбання племінного молодняку та молодняку тварин в окремих громадян. Кількість тварин на відгодівлі може збільшуватись і за рахунок тварин, вибракуваних з основного стада. Крім цього, у стаді постійно відбуваються зміни внаслідок переміщення тварин з однієї вікової групи до іншої та між структурними підрозділами й відповідальними особами.

Частина поголів'я молодняку тварин і тварин на відгодівлі вибуває внаслідок реалізації, переведення до основного стада та забою на внутрішньогосподарські потреби.

На підставі відповідних первинних документів у бухгалтерському обліку повинні бути відображені всі ці зміни. Важливе значення має вчасний облік отриманого приплоду.

При одержанні приплоду (телят, поросят, ягнят, крім каракульських, лошат, нових сімей бджіл) завідувач ферми, зоотехнік чи бригадир складають у двох примірниках Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № 95). В акті зазначають, за ким із тваринників було закріплено тварину, яка дала приплід, і номер матки, кількість, масу тварин, які народилися, їх стать, а також присвоєнні молодняку номери, особливі ознаки (масть, проміри тощо). Слід зазначити, що записи в цьому документі здійснюють індивідуально щодо кожної голови приплоду великої рогатої худоби й коней, а по всіх інших тваринах – загалом із зазначенням статі.

Обидва примірники акта передають у бухгалтерію: один – на наступний день після його складання, а другий – наприкінці місяця разом зі Звітом про рух худоби і птиці на фермі (ф. № 102). Акти на оприбуткування приплоду тварин – підстава для ведення не тільки бухгалтерського, а й зоотехнічного обліку та для нарахування заробітної плати тваринникам. Дані акту щоденно записують до Книги обліку руху тварин і птиці (форма № 34).

У каракульському вівчарстві дані про хід окоту щодо кожної отари за минулу добу бригадир та бонітер записує в Акт про хід окоту овець (ф. № 103), який складають у двох примірниках. Порядкова нумерація актів ведуть щодо кожної отари з початку року.

У спеціалізованих птахівничих господарствах використовують Акт виведення та сортування добового молодняку птиці (ф. № 106) для прийому одержаного (виведеного) молодняку. Його складає начальник цеху інкубації або зоотехнік у день виводу молодняку. У цьому акті зазначають відсоток виводу та якість виведених пташенят з кожної партії закладених яєць.

Начальник цеху інкубації на підставі відповідних документів складає і подає в бухгалтерію Звіт про процеси інкубації (ф. № 105). Звіт підписує начальник цеху й оператор та затверджує керівник підприємства.

За Накладними внутрігосподарського призначення (ф. № 87) здійснюється відпуск молодняку із цеху інкубації в цех вирощування.

На одержаний приплід звірів і кролів складають Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (ф. № 96), у якому зазначають кількість знайденого в кожному гнізді молодняку (живого й мертвого). Оприбутковують тільки живих звірят (кроленят).

Дані актів переносять у реєстри зоотехнічного обліку й використовують при нарахуванні заробітної плати працівникам ферми. Разом зі Звітом про рух худоби і птиці на фермі (ф. № 102) до бухгалтерії подають нагромаджувальні акти.

Оцінювання й порядок оформлення вибуття тварин на вирощуванні та відгодівлі

Вибуття тварин в інші господарства, продаж переробним підприємствам (м'ясокомбінатам) обліковують у Товарно-транспортній накладній (ф. № 1 с.-г. (тварини)), у якій зазначають тварин, що вибули, їх номери, клички, стать, вік, масть, живу масу, вартість. Перед відправленням тварин зважують і визначають їх угодованість. Товарно-транспортну накладну підписують завідувач ферми (бригадир), зоотехнік, ветеринарний лікар, особа, відповідальна за відправлення і приймальник (представник покупця або водій).

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

Відправку на переробні підприємства худоби і птиці, прийнятих від громадян для реалізації за договорами, також оформлюють Товарно-транспортною накладною з поміткою «Прийнято від громадян для реалізації».

Переробні підприємства у встановленому порядку відшкодовують сільськогосподарським підприємствам витрати на доставку продукції, прийнятої від населення за договорами.

У разі забою тварин, знятих із відгодівлі або нагулу, вимушеного дорізу, падежу, загибелі від стихійного лиха або з інших причин, комісія, призначена керівником підприємства, складає Акт на вибуття тварин та птиці (ф. 100) на кожен випадок окремо.

В акті повинні бути докладно вказані причини й обставини вибуття тварин та птиці, а також можливе використання продукції (в їжу, на годівлю худоби, підлягає знищенню тощо).

Акт складає в день вибуття (забою, падежу тощо) комісія в складі зоотехніка, ветеринарного лікаря, завідувача ферми (бригадира) й особи, за якою було закріплено тварину. Після оформлення акт передають керівникові підприємства на розгляд і затвердження.

Якщо шкура тварин, що загинула, має товарну цінність і може бути реалізована, в акті зазначають: «Шкура знята і здана на склад за накладною № ..». Коли ж з певних причин її не використовують, то в

документі вказують: «Труп утилізовано разом зі шкурою». Після затвердження акта виконують записи про вибуття поголів'я в Книзі обліку руху тварин і птиці (ф. № 34) і його разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (ф. № 102) подають у бухгалтерію господарства.

Відправлення на забійний пункт всієї продукції окоту з товарною шкурою (ягнята для забою на шкуру, мертвонароджені, випоротки, викидні, що загинули й вимушено прирізані до бонітування і після нього) та нетоварною шкурою (ембріони) оформляють накладними внутрігосподарського призначення в трьох примірниках, один із яких залишається в отарі. Для обліку кількості каракулю, одержаного окремими бригадами, ягнятам, яких відправляють на забійний пункт, прикріплюють бирки із зазначенням номера бригади. При забої тварин бирки переносять на зняту шкуру. Такі самі бирки прикріплюють і на відправлені на забійний пункт каракульські шкурки ягнят, загиблих в отарі.

Загибель і дорізування кітних вівцематок засвідчують також в Акті про хід окоту овець та в Акті на вибуття худоби і птиці у розділі «Використання», у якому обов'язково зазначають кількість та якість одержаних шкурок від випоротків. Одночасно із цим одержані випоротки (з товарними й нетоварними шкурками) відображають в Акті про хід про окоту овець.

Усю продукцію окоту каракульських овець, що надійшли протягом дня на забійний пункт, записують окремим рядком із кожної накладної у відповідні графи Акту на вибуття худоби та птиці. Тут же показують вихід шкурок, нетоварних шкурок, тушок, сичугів, одержаних від переробки (забою).

Наприкінці робочого дня Акт на вибуття худоби і птиці підписують усі члени комісії, призначеної керівництвом підприємства, на період окоту для високоякісного прийняття продукції забійним пунктом. У кінці акта матеріально відповідальна по забійному пункту особа розписується про прийняття продукції на відповідальне зберігання для наступного відправлення на склад сільськогосподарського підприємства чи продажу.

На підприємствах, які закуповують худобу, в подальшому її відгодовують, для оформлення закінчення відгодівлі худоби та прийому її від скотаря чи свинаря, керівник ферми складає Акт зняття худоби з відгодівлі, нагулу, дорощування (ф. № 98 б). Його скла-

дають окремо на кожен вид худоби у двох примірниках, один із яких передають у бухгалтерію, а другий зберігають на фермі. У разі, коли молодняк тварин відпускають працівникам підприємства у рахунок заробітної плати або як натуральну оплату праці, оформляють Накладну внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87). У цій накладній указують кількість голів, їх живу масу, вартість, інвентарний номер, стать, вік.

Важливе значення в обліку відіграє оцінювання тварин протягом року, які переводять у старші вікові групи або вибувають із господарства. Молодняк великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз, птиці оцінюють за фактичною живою масою та плановою собівартістю, а молодняк звірів, кролів та коней – за плановою собівартістю утримання, обчисленого відповідно до кількості кормо-днів перебування в групі та планової собівартості одного кормо-дня.

Наприкінці року планова собівартість молодняку тварин, переведених у старші вікові групи й вибулих із господарства, доводиться до рівня фактичної коригуванням сум методом до проводки або «червоне сторно».

Протягом року всі фактичні витрати на утримання тварин на вирощуванні й відгодівлі обліковують за економічними елементами, затвердженими Положенням(стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Вибракуваних з основного стада дорослих тварин і тварин, поставлених на відгодівлю, відображають в обліку за балансовою вартістю.

Господарські операції з надходження та вибуття тварин на вирощуванні й відгодівлі відображаються на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 6.2.3, 6.2.4).

Таблиця 6.2.3

Типові кореспонденції обліку надходження тварин на вирощуванні й відгодівлі

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	**2**	**3**
Оприбутковано приплід:		
– від продуктивних тварин	211	23
– від робочих тварин	211	23

Оприбутковано молодняк тварин, придбаний від інших підприємств:		
– вартість тварин	211	63
– податок на додану вартість	641	63
Списані витрати з придбання молодняку тварин на вирощуванні й відгодівлі:		
– вартість транспортних послуг сторонніх організацій	211	685
– податок на додану вартість	641	685
– нарахована оплата праці робітникам, які займалися придбанням тварин	211	661
– відрахування на соціальні заходи	211	65
– вартість кормів, які згодовані при транспортуванні	211	208
– витрати на відрядження	211	372
Оприбутковано молодняк тварин, закуплений у громадян, за справедливою вартістю	211	685
Оприбутковано молодняк тварин, придбаний підзвітними особами:		
– вартість придбання	211	372
– податок на додану вартість	641	372

Закінчення таблиці 6.2.3

1	2	3
Надійшов молодняк тварин як внесок до статутного капіталу підприємства	211	46
Надійшов безкоштовно отриманий молодняк тварин від інших підприємств	211	718
Поставлені на відгодівлю тварини, вибракувані з основного стада	212	107
Переведено молодняк тварин з однієї вікової групи в іншу, від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, передача на відгодівлю громадянам	21	21
Оприбутковано лишки тварин, виявлені при проведенні інвентаризації	21	719
Надійшов молодняк тварин у рахунок погашення заборгованості за претензіями	211	374
Оприбутковано приріст живої маси тварин на вирощуванні й відгодівлі	21	23
Відображені наприкінці року калькуляційні різниці за приростом живої маси: – методом до проводки (якщо фактична собівартість вища планової) – методом «червоного сторно» (якщо фактична собівартість нижча планової)	 21 21	 23 23

Таблиця 6.2.4

Типові кореспонденції обліку вибуття тварин на вирощуванні й відгодівлі

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Переведено до основного стада молодняк тварин	155	211
– оприбутковано молодняк, переведений до основного стада	107	155
Реалізовано покупцям молодняк тварин:		
– за обліковими цінами	901	211
– за цінами реалізації	361	701
– податок на додану вартість	701	641
Вибракувано продуктивну худобу з основного стада без постановки на відгодівлю	217	107

Продовження таблиці 6.2.4

1	2	3
Реалізовано продуктивну худобу без постановки на відгодівлю: – за обліковими цінами – за балансовою вартістю – за цінами реалізації – податок на додану вартість	 901 901 361 701	 21 217 701 641
Забито молодняк і дорослу худобу на відгодівлі на м'ясо	23	21
Реалізовано тварин м'ясопереробним підприємствам у живій вазі – нарахована сума виручки – відображена сума дотації, яка належить підприємству – збільшення доходу на вартість дотації	 361 361 48	 701 48 718
Реалізовано молодняк тварин населенню: – за обліковими цінами – за цінами реалізації – податок на додану вартість	 901 301 701	 211 701 641
Передано молодняк тварин працівникам у рахунок оплати праці, або як натуральну оплату: – за обліковими цінами – за цінами реалізації – податок на додану вартість	 901 661 701	 211 701 641
Передано молодняк тварин як унесок до статутного капіталу інших підприємств: – за обліковими цінами – на різницю між балансовою і справедливою вартістю, за умови, що балансова вартість менше справедливої	 14 14	 211 746
Списані загиблі тварини внаслідок стихійного лиха	991	211
Нараховано відшкодування за тварин, які були застраховані	655	751
При інвентаризації виявлено нестачу тварин на вирощуванні та відгодівлі (винних не виявлено) одночасно	947 072	21
Віднесена вартість загиблих тварин на винну особу одночасно	375	716 072
Відображено суму ПДВ та інших платежів до бюджету	716	64

Закінчення таблиці 6.2.4

Відшкодована винними особами нестача молодняку тварин аналогічними тваринами	21	375
Пред'явлена постачальникам претензія по тваринах, які оприбутковані в господарстві	374	211
Передано тварин безкоштовно іншим підприємствам: – вартість тварин – податок на додану вартість	 977 977	 211 641

Інвентаризація тварин на вирощуванні та відгодівлі. Інвентаризація молодняку тварин, худоби на відгодівлі, кролів, звірів, піддослідних тварин і птиці проводять щомісяця, а в спеціалізованих підприємствах із промисловими методами виробництва, де птиця утримується в широкогабаритних пташниках, у без віконних приміщеннях із регульованим мікрокліматом тощо – раз на рік станом на 31 грудня звітного року. Інвентаризацію бджоло-сімей здійснюють не менше двох разів на рік (весною – не пізніше 10 квітня, восени, зазвичай, 1 жовтня).

Нормативний документ, що регулює порядок проведення інвентаризації, – Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань від 02.09.2014 № 879.

Для проведення інвентаризаційної роботи потрібно розпорядчим документом керівника створити постійно чинну інвентаризаційну комісію в складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, інших досвідчених спеціалістів господарства, які добре знають об'єкт інвентаризації. Комісію очолює керівник підприємства або його заступник. На підприємствах, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації в місцях знаходження тварин та птиці створюють робочі інвентаризаційні комісії.

Треба зазначити, що забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії в тих самих матеріально відповідальних осіб одного й того ж працівника два роки підряд.

Молодняк великої рогатої худоби, племінних коней і робочої худоби включають до інвентаризаційних описів індивідуально із зазначенням інвентарних номерів, статті, масті, породи тощо (окремо підлягають інвентаризації і бджолині сім'ї). Тварини на відгодівлі, молодняк свиней, овець і кіз, птиця та інші види тварин, яких обліко-

вують у груповому порядку, включають до описів згідно з номенклатурою, прийнятою в облікових регістрах із зазначенням кількості голів, а в необхідних випадках – і живої маси за кожною групою.

Інвентаризаційні описи складають за видами тварин, окремо за фермами, цехами, відділенням, бригадами в розрізі облікових груп і матеріально відповідальних осіб.

Відповідно до рішень інвентаризаційної комісії й актів із визначення вартості тварин у бухгалтерії господарства складають відповідні бухгалтерські проводки (табл. 6.2.5)

Таблиця 6.2.5

Відображення в обліку операцій із нестачі тварин, виявлених у результатах інвентаризації

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
Списано на витрати суму нестачі одного бичка	24	211
Відображено суму нестачі на позабалансовому рахунку	072	–
Віднесено суму нестачі бичка на винну особу за обліковою ціною	375	24
Списано суму нестачі з позабалансового рахунку	–	072
Віднесено на винну особу різницю між сумою збитку, визначеного відповідно до Порядку 116, й обліковою ціною списаного бичка	375	64
Відшкодовано суму нестачі винною особою	301,661	375
Перераховано до бюджету суму за розрахунком	64	311

Для виявлення результатів інвентаризації бухгалтерія сільськогосподарського підприємства складає порівняльні відомості. У них відображають результати інвентаризації, тобто розбіжності між показниками за даними бухгалтерського обліку й даними інвентаризаційних описів. Протокол інвентаризаційної комісії подається в 5-денний термін розглянутий і затверджений керівником підприємства.

6.3 Облік витрат на виробництво й калькуляція собівартості продукції тваринництва

У тваринництві для облікового відображення витрат на виробництво використовують значну кількість різноманітних первинних документів.

Усі ці первинні носії інформації об'єднані в п'ять груп:

1) документи для обліку витрат праці;

2) документи для обліку предметів праці;

3) документи для обліку засобів праці;

4) документи для обліку виконаних робіт і послуг;

5) документи для обліку виходу продукції.

Основні документи для нарахування оплати праці працівникам тваринництва є табель обліку робочого часу (ф. № 64), розрахунок нарахування заробітної плати працівникам тваринництва (ф. № 69). На підставі первинних документів з оплати праці щомісяця складають зведену відомість нарахування й розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку (ф. № 10.2.1 с.-г.). У цій відомості відображаються кількість відпрацьованих днів, людино-годин, сума нарахованої оплати праці й нарахувань на неї за об'єктами обліку, виробничими підрозділами й загалом по підприємству. Дані відомості – підстава для записів у виробничий звіт із тваринництва.

Первинний облік витрат кормів на фермах проводять на підставі відомості витрат кормів (ф. № 94-АПК). Відомість – комбінований накопичувальний документ, на підставі якого корми відпускаються на ферму, а також списуються на годівлю тварин. Зведений облік витрат кормів на фермі ведуть у журналі обліку витрачання кормів (ф. № 35). У ньому для кожного виду кормів і групи тварин відводять окремі сторінки, на яких записують витрати кормів за їх видами у фізичній масі в перерахунку на кормові одиниці та за вмістом протеїну, а також кормо-дні.

Дезинфікувальні засоби, медикаменти, біопрепарати й інші матеріали відпускають на ферму за лімітно-забірними картами на одержання матеріальних цінностей (ф. № 117-АПК) та накладними внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87). Дані первинних документів зі списання матеріальних цінностей у виробництво – основа для складання Звіту про рух матеріальних цінностей (ф. № 121) та виробничого звіту з тваринництва.

На витрати товарно-матеріальних цінностей обов'язково перевіряють правильність застосування норм витрат, відповідність означеного поголів'я тварин фактичній наявності на кожну дату тощо.

На підставі подорожнього листа вантажного автомобіля (ф. № 2) списують для тваринництва послуги вантажного автотранспорту.

Витрати на транспортні роботи тракторів списують згідно з подорожнім листом трактора (ф. № 69). Витрати на роботи й послуги таких власних допоміжних виробництв групуються в накопичувальних відомостях і відносяться на об'єкти у тваринництві за фактичною собівартістю.

Списання з підзвіту керівників підрозділів витрачених малоцінних і швидкозношуваних предметів, спецодягу, спецвзуття, малоцінних необоротних активів проводять на основі актів на списання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів (ф. № 126).

Використану воду у тваринництві списують за собівартістю: 1м^3 води згідно зі звітом про водопостачання, а електроенергію – за фактичною вартістю її одержання зі сторони на підставі звіту про використання електроенергії (ф. № 127).

Основою для обліку послуг гужового транспорту є облікові листки праці й виконаних робіт (ф. № 66). Якщо ці послуги надано гужовим транспортом, закріпленим безпосередньо у тваринництві, то кількість конеднів обліковують на основі розрахунку нарахування заробітної плати працівникам тваринництва (ф. № 69).

Послуги з транспортного й технічного обслуговування галузі, виконані сторонніми підприємствами оформляються актами на виконання робіт, товарно-транспортними накладними та рахунками-фактурами (ф. № 868).

Амортизацію основних засобів у тваринництві відносять на витрати виробництва на основі відповідних розрахунків нарахування амортизаційних відрахувань.

Загальновиробничі витрати відносять на витрати тваринництва відповідно до відомості розподілу.

Окремі витрати відносять на тваринництво на основі листків-розшифровок й інших документів.

Для обліку виходу продукції тваринництва також застосовують різноманітні документи. Надходження молока обліковують у журналі обліку надою молока (ф. № 112). Для обліку щоденного надходження й витрачання молока протягом місяця на кожній фермі ведуть відомість руху молока (ф. № 114).

Приплід тварин оприбутковують у день його одержання на підставі актів на оприбуткування приплоду тварин (ф. № 95). У спеціалізованих господарствах на оприбуткування приплоду звірів

складають накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (ф. № 96). Приріст живої маси тварин обліковують у відомостях зважування тварин (ф. № 98) і розрахунках визначення приросту (ф. № 98а).

Надходження вовни обліковують у щоденнику надходження й відправлення вовни (ф. № 116). На підставі щоденника після закінчення стрижки овець складають акт настригу та прийняття вовни (ф. № 115).

Надходження яєць обліковують у щоденнику надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81). У спеціалізованих господарствах (на птахофабриках) надходження яєць обліковують в обліковій картці руху дорослої птиці (ф. № 108), де щодня зазначається кількість зібраних яєць.

Первинний облік надходження інших видів продукції тваринництва (риби, меду, коконів шовкопрядів, вовни-линьки тощо) ведуть за допомогою накладних (ф. № 87) або щоденників надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81) залежно від кількості й маси продукції, що надійшла.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції тваринництва передбачено синтетичний рахунок 23 «Виробництво», до якого відкривається субрахунок 232 «Тваринництво».

Це субрахунок – активний, операційний, калькуляційний. Протягом року в дебет субрахунка 232 «Тваринництво» записують витрати на утримання тварин, а у кредит – вихід продукції за плановою собівартістю. Тому на протязі року субрахунок має розгорнуте сальдо, а отже є активно-пасивним рахунком. Наприкінці року визначають фактичну собівартість продукції й коригують планову собівартість до фактичного рівня. Зазвичай субрахунок 232 «Тваринництво» закривається після списання калькуляційних різниць. Проте за такими напрямами тваринництва, як рибництво, птахівництво, шовківництво, бджільництво, можуть бути витрати незавершеного виробництва.

Аналітичний облік за субрахунком 232 «Тваринництво» ведеться за встановленою номенклатурою об’єктів обліку та статтями витрат. Витрати та вихід продукції тваринництва можна обліковувати за підрозділами підприємства й центрами витрат та відповідальності. На окремих аналітичних рахунках відображають витрати з приготування кормів у кормокухнях і кормоцехах.

Витрати на виробництво продукції тваринництва в плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство визначає самостійно. Склад статей має бути затверджений наказом про облікову політику підприємства.

Орієнтовний перелік статей витрат у тваринництві:

- Витрати на оплату праці.
- Відрахування на соціальні заходи.
- Паливо й мастильні матеріали.
- Засоби захисту тварин.
- Корми.
- Роботи й послуги.
- Витрати на ремонт необоротних активів.
- Інші витрати на утримання основних засобів.
- Інші витрати.
- Непродуктивні витрати (в обліку).
- Загальновиробничі витрати.

До статті «Витрати на оплату праці» включають основну й додаткову оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва: доярок, скотарів, телятниць, свинарок, пташниць, чабанів тощо. Оплату праці нараховують відповідно до обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу. До цієї статті включають доплати й премії за якість продукції, підвищення продуктивності тварин, збереження поголів'я й інші виплати згідно із чинним Положенням про оплату праці.

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують унески на обов'язкове державне соціальне страхування, а також унески на обов'язкове державне пенсійне страхування.

У статті «Паливо та мастильні матеріали» відображають комплексну ціну палива, у яку входять його вартість на виконання технологічних операцій у тваринництві, вартість мастил тощо.

До статті «Засоби захисту тварин» уключають вартість біопрепаратів і дезинфікувальних засобів, які застосовують у тваринництві.

У статті «Корми» відображають вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання. Сюди належать також витрати на приготування кормів у кормоцехах. Ці суми списують безпосередньо на відповідні види і групи тварин або розподіляють між ними пропорційно масі згодованих кормів. Частину витрат на утримання кормоцехів відносять на вартість кормів, переданих на склад для зберігання.

Витрати на транспортування кормів із місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь) або безпосередньо на ферму

відносять на відповідні статті витрат (пальне й мастильні матеріали, оплата праці тощо).

У статті «Роботи та послуги» відображають витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, у т. ч. послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт і послуг, витрати на які включають до інших статей).

До складу цієї статті включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного й гужового транспорту. Витрати відносять на окремі об'єкти планування та обліку відповідно до обсягів робіт, пов'язаних із перевезенням вантажів (у тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначається з уключенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних зі сторони та вироблених на власному підприємстві.

До складу статті «Витрати на ремонт необоротних активів» включають:

а) суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних роботах, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних й інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів тваринництва;

б) вартість послуг сторонніх організацій і власних майстерень із технічного обслуговування й поточного ремонту обладнання ферм.

До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» включають суми, використані на їх утримання безпосередньо у конкретному виробництві.

До складу цих витрат належать:

а) витрати на оплату праці персоналу, який обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва сільськогосподарської продукції, тощо), механіків, сторожів та ін.;

б) амортизаційні відрахування на основні засоби тваринництва.

Витрати на утримання тваринницького приміщення, де розміщено декілька видів худоби, розподіляють пропорційно зайнятій площі.

У статті «Інші витрати» відображають витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції й не включені до жодної з наведених вище статей, а саме:

а) вартість спецодягу та спецвзуття, які видають працівникам, зайнятим доглядом за худобою, птицею тощо (за винятком вартості спецодягу, який видають ветпрацівникам і сторожам), а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів;

б) вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси);

в) витрати на штучне запліднення тварин (утримання пункту, вартість сперми, оплату праці техніка штучного запліднення тощо);

г) витрати на будівництво й утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин. Ці витрати обліковують у складі витрат майбутніх періодів, а на собівартість відносяться рівними частками протягом терміна використання зазначених споруд, який установлює комісія при введенні відповідного об'єкта в експлуатацію;

ґ) платежі зі страхування майна, тварин, а також окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах із підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством;

д) інші витрати, що включаються в собівартість продукції (робіт, послуг) і не належать до цієї та інших статей витрат. Ці витрати, зазвичай, безпосередньо відносять на відповідні види тварин.

До складу статті «Непродуктивні витрати (в обліку)» включають втрати від падежу молодняку та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком утрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

У статті «Загальновиробничі витрати» відображають бригадні, фермерські, цехові та загальновиробничі витрати тваринництва. На сільськогосподарських підприємствах вони не поділяються на постійні та змінні. Ці витрати обліковують на окремому субрахунку рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» й розподіляють між об'єктами планування та обліку тваринництва пропорційно до загальної суми витрат, за винятком вартості кормів, і відносять на собівартість лише тієї продукції, яку виробляють у конкретних бригаді, фермі, цеху чи галузі.

Облік витрат виробництва у тваринництві ведуть у Журналах-ордерах № 10.1 с-г., № 10.2 с.-г. та № 10.3 с.-г (табл. 6.3.1).

Таблиця 6.3.1

Типові кореспонденції з облікувитрат виробництва тваринництва

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Нараховано амортизацію основних засобів й інших необоротних матеріальних активів, які використовують у тваринництві	232	13
Списано товарно-матеріальні цінності на потреби тваринництва:		
– нафтопродукти	232	203
– медикаменти, дезинфікуваьні засоби	232	208
– будівельні матеріали	232	205
– запасні частини	232	207
Списано корми для годівлі тварин:		
– куповані	232	208
– власного виробництва	232	27
Відпущено зі складу для потреб тваринництва малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)	232	22
Списано вартість зеленого корму, згодованого тваринам на випасі	232	231
Надано послуги власного допоміжного виробництва для тваринництва	232	234
Розподілено витрати з утримання кормоцехів	232	232
Списано вартість загиблих тварин за рахунок підприємства	232	24
Списано готову продукцію для потреб тваринництва (молоко для випоювання телят, мед для годівлі бджіл, яйця для інкубації тощо	232	27
Оплачено підзвітними особами витрати тваринництва (без ПДВ)	232	372
Віднесено на витрати тваринництва частину витрат майбутніх періодів	232	39
Нараховано заборгованість постачальникам за послуги для потреб тваринництва (без ПДВ)	232	631

Закінчення таблиці 6.3.1

1	2	3
Нараховано заробітну плату виробничим працівникам тваринництва	232	661
Проведено відрахування на соціальнізаходи із зарплати згідно із чинним законодавством	232	65
Створено резерв для оплати відпусток працівникам тваринництва	232	471
Нараховано страхові платежі зі страхування майна галузі тваринництва	232	655
Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послугидля потреб тваринництва (без ПДВ)	232	685
Розподілено та списано загальновиробничі витрати тваринництва, надані послуги МТП	232	91
Оприбутковано отриману продукцію тваринництва	27	232
Оприбутковано приплід, приріст і привіс тварин	21	232
Оприбутковано гній, вивезений на поля	231	232
Віднесено витрати бджільництва, які стосуються запилення культур	231	232
Списано наприкінці року калькуляційні різниці (метод «сторно» або додаткового запису) щодо продукції, яка:		
– реалізована	90	232
– видана в рахунок оплати праці	90	232
– передана в переробку	233	232
– залишилася в господарстві на кінець року	27	232
Списано наприкінці року калькуляційні різниці (метод «сторно» або додаткового запису) за приплодом і приростом	21	232
Списано витрати з незавершеного виробництва у тваринництві на інші витрати (знос повінню гребель зариблених ставків, бджільництво, яке не дало продукції, тощо)	977	232

Журнал-ордер № 10.1с.-г. використовують для відображення відомостей про виробничі запаси, МШП, напівфабрикати, готову продукцію, продукцію сільськогосподарського виробництва, товари.

Журнал-ордер № 10.2 с.-г. призначений для обліку нарахованої оплати праці й пов’язаних із нею сум відповідних відрахувань (до Пенсійного фонду), а також амортизаційних відрахувань та забезпе-

чення майбутніх витрат і платежів (рахунки 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 66 «Розрахунки з оплати праці»).

У Журналі-ордері № 10.3 с.-г. відображають кредитові обороти щодо виходу продукції з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати».

Первинні документи, накопичувальні й групувальні відомості, бухгалтерські довідки, зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці й відрахувань із неї за об'єктами обліку № 10.2.1 с.-г., відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів тощо є підставою для заповнення виробничого звіту (реєстру аналітичного обліку).

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва передбачено ведення Виробничого звіту № 10.3а с.-г. Виробничі звіти складають за місяць і наростаючим підсумком із початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат.

Дані виробничих звітів за кредитом аналітичних рахунків виробництв у межах структурних підрозділів і галузей виробництва переносять до Зведеної відомості № 10. 3а с.-г. до Журналу-ордера № 10.3 с.-г.

Підсумки Зведеної відомості з деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журналу-ордера № 10.3 с.-г., а обороти з кредиту з Журналу-ордера – до Головної книги.

Оборотну відомість за рахунками витрат виробництв № 10 с.-г. передбачає відображення початкового залишку, оборотів за дебетом і кредитом, залишку на кінець (початок) звітного періоду для кожного об'єкта аналітичного обліку. Оборотну відомість складають на підставі даних виробничих звітів.

Калькулювання собівартості продукції тваринництва

Розпочинають обчислення собівартості продукції тваринництва після закриття субрахунка 231 «Рослинництво» і списання на тваринництво різниці в собівартості кормів, згодованих тваринам з урожаю звітного року. До цього моменту мають бути закриті субрахунки рахунка 23 «Виробництво» з обліку допоміжних виробництв і здійснено розподіл загальнофермерських та загальновиробничих витрат, які обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Також слід зробити відповідні записи за субрахунком 232 «Тваринництво». Пе-

редовсім потрібно нарахувати працівникам тваринництва відповідно до чинної системи оплати праці всі види премій і доплат та включити їх суми до витрат виробництва відповідних напрямів тваринництва. Потім розподілити витрати з утримання кормоцехів між окремими обліково-технологічними групами тварин пропорційно фізичній масі витрачених кормів, приготованих у кормоцехах. Ці витрати включають до витрат виробництва за статтею «Корми». Після цього списують і включають до складу витрат тваринництва відповідну частину витрат на спорудження та утримання літніх таборів, загонів, навісів й інших тимчасових споруд для тварин. Якщо декілька видів або технологічних груп тварин утримується в літніх таборах і загонах, то витрати, які припадають на даний рік, слід розподіляти між видами чи групами тварин пропорційно до зайнятої площі або кількості поголів'я тварин.

Після виконання підготовчих робіт розраховують калькуляцію собівартості тваринницької продукції. Спочатку обчислюють собівартість молока, оскільки воно може бути використане для годування інших груп і видів тварин. Витрати на утримання худоби та птиці (без витрат на незавершене виробництво на кінець року й вартості побічної продукції) становитимуть собівартість продукції тваринництва.

Причому вартість тварин, які загинули внаслідок стихійного лиха, відносять на інші витрати (рахунок 977), а вартість тварин, що загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально відповідальних осіб), відображають за окремою статтею в складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Побічну продукцію тваринництва не калькулюють. Вартість гною, одержаного від групи тварин, визначають, виходячи з нормативно-розрахункових витрат на його прибирання та вартості підстилки. Собівартість 1 т гною визначають діленням загальної суми на його фізичну масу. Кількість гною встановлюють розрахунковим шляхом за приблизними нормами виходу свіжого гною від однієї середньорічної голови тварин за рік: великої рогатої худоби – 8 т; коней – 6 т; свиней – 1,2 т; овець – 0,8 т; пташиного посліду на одну середньорічну голову птиці за рік – 25 кг. Норма виходу гною від молодняку великої рогатої худоби й коней визначають у розмірі 40 % від норми виходу гною дорослої худоби.

Уміст у рідкому гної сухої речовини періодично встановлюють зональні агрохімічні лабораторії й підтверджується довідками. Рідкий

гній вологістю понад 98 % слід відносити до стічних вод тваринницьких ферм, і він не обліковується як органічні добрива.

Іншу побічну продукцію, яку отримують у тваринництві, оцінюють за цінами можливої реалізації або іншого використання. До її складу входять: вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яєчних курей, забитих у добовому віці, м'ясо забитих звірів, шкури загиблих тварин, молоко овець, гренажні кокони, з яких не вийшли метелики, тощо.

Собівартість 1 кормо-дня утримання худоби і птиці обчислюють діленням усієї суми витрат за відповідними видами худоби та птиці на кількість фуражних днів.

Особливості визначення собівартості продукції вирощування та відгодівлі худоби і птиці

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої маси, одержаний у звітному періоді, та жива маса. Витрати на утримання молодняку тварин, яких не зважують (молодняк робочих тварин, звірів тощо), відносять на збільшення вартості цих тварин, виходячи з кількості кормо-днів і собівартості одного кормо-дня.

Приріст живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці певного виду і групи визначають як різницю між живою масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (у т. ч. загиблих тварин), та живою масою тварин і птиці, що надійшли до групи протягом року, у т. ч. приплід, та які були на початок року.

Собівартість 1 ц приросту живої маси розраховують діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Приклад. Витрати на вирощуванні молодняку і тварин на відгодівлі великої рогатої худоби становили 240 000 грн. Вартість побічної продукції (гною) становить 9000 грн. Отримано 300 ц приросту живої ваги.

Витрати (за винятком витрат, віднесених на побічну продукцію) становлять:

240 000 – 9000 = 231 000 грн.

Собівартість 1 ц приросту живої маси складатиме:

231 000 : 300 = 770, 00 грн.

Крім обчислення собівартості приросту живої маси молодняку худоби й тварин на відгодівлі, визначають також собівартість 1 ц

живої маси. Для цього використовують дані рахунка 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі».

Для визначення собівартості 1 ц живої маси потрібно розрахувати вартість і кількість живої маси. Собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх груп визначають відповідно до витрат на їх вирощування й відгодівлю в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості худоби та птиці, що були в групі на початок року й надійшли з основного стада чи з інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року.

Собівартість центнера живої маси худоби і птиці визначають діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули).

На підставі розрахованої собівартості центнера живої маси обчислюють фактичну собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також та, що залишилася в підприємстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, наприкінці року не уточнюється.

Сільськогосподарські підприємства самостійно встановлюють порядок визначення собівартості живої маси тварин у розрізі партії (реалізованих, переведених у старшу вікову групу, забитих тощо) на підставі даних про вартість тварин, отриманих від приплоду, переведених із молодших груп, придбаних тощо, та вартість приросту маси тварин цієї партії.

При порівнянні вибулих тварин протягом року в оцінці за плановою собівартістю з їх оцінкою за фактичною собівартістю визначають калькуляційну різницю і складають відповідні бухгалтерські проведення.

Продукція молочного скотарства

У молочному скотарстві визначають собівартість 1 ц молока й 1 голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховують за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Собівартість 1 кормо-дня розраховують діленням усієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості центнера молока потрібно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) поділити на кількість одержаного молока в центнерах.

Приклад. Витрати на утримання основного молочного стада корів становлять 520 000 грн, корови утримувались 40 000 кормо-днів. Одержано за звітний період: молока – 3000 ц; приплоду – 60 голів; гною – 1000 т на суму 5000 грн.

Потрібно визначити собівартість центнера молока й голови приплоду. Для цього підраховуємо:

1) собівартість 1 кормо-дня: 520 000 грн: 40 000 = 13,00 грн;
2) собівартість 1 голови приплоду: 60 х 13,00 грн = 780,00 грн;
3) вартість всього приплоду: 60 гол. х 780 грн = 46 800 грн;
4) собівартість усього молока: 520 000 – 46 800 – 5000 = 468 200 грн;
5) собівартість 1 ц молока: 468 200 грн: 3000 ц = 156,07 грн.

У підприємствах, які спеціалізуються на вирощуванні корів-первісток, призначених для реалізації, витрати на їх утримання до розтелення (без вартості побічної продукції) відносять на приріст живої маси корів-первісток і живу масу одержаного приплоду, а витрати на їх утримання від часу розтелення до реалізації становитимуть собівартість одержаного від них молока.

Особливості визначення собівартості продукції м'ясного скотарства

Телята до 8-місячного віку в м'ясному скотарстві утримуються разом із коровами. Потім їх відлучають і переводять до старшої групи. Одну голову приплоду в м'ясному скотарстві оцінюють з урахуванням живої маси теляти при народженні й фактичної собівартості 1 ц живої маси телят при відлученні (у 8-місячному віці) минулого року.

Собівартість приросту живої маси телят до 8-місячного віку (у т. ч. масу одержаного приплоду) складається з витрат на утримання корів і нетелів (останніх за два місяці до розтелення переводять до основного стада) і телят до 8-місячного віку (без вартості побічної продукції і молока, яке оцінюється за реалізаційними цінами).

Собівартість 1 ц живої маси визначають діленням суми витрат, віднесених на приплід і приріст живої маси телят до 8-місячного віку, і балансової вартості телят, що були в цій групі на початок року й надійшли до групи протягом року, на загальну живу масу телят до 8 місяців, відлучених від маток (без маси тварин, що загинули) і тих, що залишилися під матками на кінець року. Розраховану собівартість 1 ц живої маси використовують для оцінювання телят, що залишилися під матками на кінець року та переведені до старших груп.

За молодняком, старшим за 8 місяців, і дорослою м'ясною худобою на відгодівлі обчислюється собівартість 1 ц приросту та 1 ц живої маси згідно з описаним вище порядком визначення собівартості продукції вирощування та відгодівлі худоби.

Особливості визначення собівартості продукції свинарства

У спеціалізованих господарствах собівартість продукції свинарства розраховують загалом за галуззю та кожною спеціалізованою групою. Витрати на утримання основного стада свиней (свиноматок із поросятами до їх відлучення та кнурів) становитимуть собівартість приросту живої маси й ділового приплоду.

Собівартість приросту живої маси та однієї голови приплоду на момент його відлучення від свиноматок визначають діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на значення приросту живої маси в центнерах при відлученні (включаючи живу масу одержаного приплоду).

Собівартість 1 ц живої маси поросят на момент їх відлучення від свиноматок визначають діленням вартості поросят під матками на початок року й витрат на основне стадо за поточний рік на живу масу (без загиблих) поросят, які відлучені та які залишаються під матками на кінець року.

Собівартість 1 ц приросту маси й живої маси свиней інших груп (на дорощуванні та відгодівлі) визначають відповідно до порядку визначення собівартості продукції вирощування та відгодівлі худоби і птиці.

У неспеціалізованих підприємствах собівартість валового приросту живої маси свиней (у т. ч. живої маси приплоду) визначають загалом по галузі діленням витрат на утримання всіх груп свиней на кількість приросту. Собівартість 1 ц живої маси свиней визначають також відповідно до порядку визначення собівартості живої маси вирощування та відгодівлі худоби і птиці.

Особливості визначення собівартості продукції вівчарства

Витрати на утримання дорослого поголів'я й молодняку овець становлять собівартість продукції. Її розподіляють між видами основної та побічної продукції. До основної продукції належать вовна, приріст живої маси, приплід. Молоко, а також шкури загиблих тварин вважають побічною продукцією й оцінюють за реалізаційними цінами, а гній – за нормативно-розрахунковою вартістю.

На собівартість приплоду ягнят відноситься у господарствах, де розводять романівську породу, – 12 %, каракульську – 15, в усіх інших напрямах – 10 % від загальної суми на утримання овець основного стада. На підприємствах, де вівці всіх груп утримуються разом, на приплід відносять частину (у зазначеному розмірі) загальної суми витрат.

Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляють між вовною (1ц вовни прирівнюють до 5 од.) і приростом живої маси (1ц якого приймають за одиницю). Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносять безпосередньо на собівартість вовни.

Особливості визначення собівартості продукції птахівництва

Собівартість продукції птахівництва обчислюють на основі даних окремого обліку витрат на утримання дорослого стада й молодняку птиці відповідно до технології їх вирощування в конкретних виробничих умовах.

Заздалегідь визначають собівартість продукції дорослого стада птиці, оскільки яйця використовує цех інкубації. Потім обчислюють собівартість добового молодняку.

За всіма технологічними групами молодняку птиці передусім визначають фактичну собівартість приросту, а потім – собівартість живої маси птиці. При цьому собівартість приросту – складова частина собівартості живої маси. При обчисленні собівартості живої маси калькуляційні розрахунки повинні проводитися послідовно, починаючи з молодших технологічних груп птиці.

Собівартість продукції птахівництва визначають діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. За промисловим і батьківським стадом курей та дорослої птиці інших видів (качки, гуси, індики) калькулюється собівартість 1 тис. шт. яєць. Для цього із загальної суми витрат на утримання дорослого стада птиці виключають вартість побічної продукції (пух, перо, пташиний послід, биті яйця). Сума, що залишилася, і становить собівартість яєць.

Яйця батьківського стада птиці, непридатні для інкубації, оцінюють за собівартістю яєць промислового стада, а за його відсутності – за реалізаційними цінами.

За молодняком усіх видів птиці обчислюється собівартість приросту й живої маси. Визначаючи собівартість 1 ц приросту живої

маси, потрібно суму витрат на вирощування молодняку, за винятком вартості побічної продукції, поділити на значення отриманого приросту живої маси у центнерах. Яйця, отримані від молодняку птиці, вважаються побічною продукцією й оцінюються за реалізаційними цінами.

Собівартість 1 ц живої маси молодняку птиці обчислюють аналогічно до собівартості 1 ц живої маси молодняку великої рогатої худоби.

По цеху інкубації обчислюють собівартість голови ділового добового молодняку птиці.

При інкубації може бути незавершене виробництво. Витрати на інкубацію яєць, закладених після 10 грудня, розглядаються як витрати на незавершене виробництво. Для його оцінювання планову собівартість однієї голови добового молодняку птиці слід поділити на тривалість інкубації в днях й отриманий результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

Поряд з основною продукцією (добовим молодняком птиці) у процесі інкубації одержують побічну продукцію: незапліднені яйця (визначаються після першого міражу); яйця, вилучені з інкубатора після другого міражу й використані на годівлю птиці; м’ясо забитих добових півників, призначених на корм тваринам; інша побічна продукція (шкаралупа, задохлики). Вартість побічної продукції за реалізаційними цінами чи цінами її використання віднімається від загальної суми витрат по цеху інкубації, які відносять на продукцію звітного року.

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію інкубації, потрібно до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості побічної продукції) на кількість голів, визначають собівартість голови ділового добового молодняку птиці.

За одночасної інкубації яєць різних видів птиці обчислення собівартості добових курчат проводиться таким чином. Кількість і вартість яєць, закладених на інкубацію, є прямими витратами, тому їх потрібно безпосередньо відносити на собівартість молодняку кожного виду птиці. Усі інші витрати по цеху інкубації розподіляються на відповідні види добового молодняку птиці за допомогою таких коефіцієнтів: яйце куряче – 1,0, качине – 2,5, гусяче – 5,0, індиче – 2,0.

Особливості визначення собівартості продукції конярства

Витрати на утримання основного стада племінних коней (без вартості гною за встановленою оцінкою, іншої продукції за реалізаційними цінами та вартості виконаних робіт, оцінених за нормативною або плановою собівартістю робочого дня робочих коней), становитимуть собівартість приплоду на момент відлучення.

Собівартість приплоду робочих коней визначають відповідно до вартості 60 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби. Собівартість одного кормо-дня (для оцінювання вартості приплоду) розраховують діленням усієї суми витрат з утримання робочої худоби на кількість кормо-днів.

Собівартість робочого дня визначають діленням загальної суми витрат на утримання робочої худоби (без вартості приплоду, гною та іншої побічної продукції) на кількість відпрацьованих робочих днів (без днів роботи на самообслуговування). При цьому робочий день коней і волів прирівнюється один до одного.

Річні витрати на вирощування молодняку коней (без вартості побічної продукції) додають до балансової вартості молодняку, який був у групі на початок року й надійшов у поточному році, у т. ч. приплід.

Собівартість молодняку коней, переведеного в основне стадо, реалізованого й залишеного на кінець року для подальшого вирощування, визначається додаванням до його вартості на початок року в момент придбання чи відлучення від маток витрат на утримання лошат у звітному році, розрахованих за кількістю кормо-днів і середньою їх собівартістю.

Особливості визначення собівартості продукції кролівництва

Собівартість однієї голови приплоду кролів визначають у розмірі 50 % від планової собівартості однієї голови молодняку на момент його відлучення. При відлученні приплід дооцінюють на 50 % від планової собівартості.

Собівартість однієї голови ділового приплоду визначають діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів основного стада та молодняку до відлучення (без вартості побічної продукції – гною, шкурок забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду.

Якщо на підприємстві на кінець року залишається певна кількість невідлученого молодняку, його вартість (на рівні 50 % від планової

собівартості голови при відлученні) виключають із загальної суми витрат.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняку після відлучення визначають аналогічно до інших видів тварин.

Особливості визначення собівартості продукції звірівництва

Собівартість однієї голови приплоду у звірівництві розраховують у розмірі 50 % від планової собівартості однієї голови молодняку на момент відлучення. При відлученні приплід дооцінюють ще на 50 %. Собівартість однієї голови молодняку на час відлучення визначають діленням витрат на утримання дорослих звірів із приплодом до відлучення (без вартості шкурок загиблих тварин і м'яса забитих звірів за реалізаційними цінами) на кількість відлученого молодняку. Загальна сума витрат без вартості молодняку, що залишився під матками на кінець року, становитиме собівартість ділового приплоду.

Після відлучення молодняк звірів дооцінюють відповідно до середніх витрат на утримання однієї голови протягом дня та відповідної кількості кормо-днів.

Вартість молодняку звірів приплоду минулих років (забитого на шкурки, переведеного до основного стада, реалізованого та залишеного на кінець року) визначають на основі вартості молодняку на початок року й витрат на його утримання, які розраховують відповідно до витрат на утримання однієї голови протягом дня та кількості кормо-днів.

Особливості визначення собівартості продукції рибництва

Собівартість товарної риби, що вирощується в ставках та інших водоймах, складається з витрат на зариблення водоймищ (уключаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилов риби. У спеціалізованих підприємствах із повносистемним рибним господарством (включаючи риборозведення) собівартість 1 тис. мальків визначають діленням суми витрат на утримання плідників, які перебувають протягом року в маточниках і нерестових ставках, на кількість мальків, пересаджених із нерестових ставків. Собівартість 1 ц цьоголіток визначають діленням загальної вартості мальків та витрат на вирощування риборозсадницького матеріалу (цьоголіток) на кількість обчисленої продукції в центнерах. При цьому середня маса цьоголітки приймається за 30 г.

Вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках, розглядають як витрати на незавершене виробництво. До витрат на

утримання вигульних ставків включають вартість випущених цьоголіток та витрати на їх вирощування до вилову й реалізації. Собівартість 1 ц товарної риби визначають діленням усіх витрат на її вирощування на кількість одержаної товарної риби.

У риболовецьких підприємствах визначають собівартість 1 ц валової риби, що складається з витрат на виловлення, транспортування та підготовку її до зберігання (охолодження, підмороження, підсолення риби) та на утримання суден і флоту, а також засобів виловлення.

Витрати суден і флоту, які виконують функції транспортних або пошукових, ураховують у загальних транспортних витратах.

Крім того, розраховують собівартість 1 т готової рибопродукції, яка включає в себе вартість сирцю або мороженого напівфабрикату та витрати на обробку, починаючи з операцій приймання риби до випуску готової продукції.

Особливості визначення собівартості продукції бджільництва

Собівартість продукції бджільництва обчислюють з урахуванням виробничого напряму цієї галузі: медового, медово-запилювального, бджолорозплідницького, запилювального.

Певна частина витрат на утримання бджіл має бути віднесена на роботи із запилення сільськогосподарських культур. Першим кроком у калькулюванні собівартості продукції бджільництва медово-запилювального напряму є розмежування витрат, що відносяться на вироблену продукцію і на запилювальиі культури, згідно із затвердженими нормативами.

На запилювані сільськогосподарські культури відносять 20–40 % витрат на утримання бджолиних сімей, а за плодоягідними культурами, насінниками конюшини й люцерни – 40–60 % (залежно від розмірів площ запилених культур та їх урожайності).

Витрати бджільництва, віднесені на культури, що запилюються, не збільшують, коли використовується на запилення більша кількість бджолиних сімей, ніж передбачено нормами.

Собівартість окремих видів продукції бджільництва обчислюють через розподілo суми витрат за видами продукції пропорційно до їх вартості за цінами реалізації. Собівартість приросту кількості стільників визначають за собівартістю топленого кондиційного воску. При цьому гніздовий стільник розміром 435 х 300 мм відповідає 140 г, розміром 435 х 230 мм – 110 г, магазинний стільник розміром 435 х 145 мм – 70 г воску.

Нові бджолині сім'ї оцінюють за цінами продажу. Собівартість 1 кг бджіл прирівнюється до собівартості 10 кг меду. У бджільництві калькулюють валовий вихід меду, до складу якого входять товарний мед і мед, залишений у вуликах, що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець календарного року.

Для обчислення собівартості кожного виду продукції бджільництва складають калькуляційний розрахунок. Діленням загальної суми вартості за окремими видами продукції на її кількість обчислюють фактичну собівартість одиниці продукції бджільництва.

У бджільництві запилювального напряму одержана продукція побічна. Вона оцінюється за цінами реалізації та виключається із загальної суми витрат на бджільництво. Суму, що залишилася, списують на витрати з вирощування культур, що запилюються, у теплицях і парниках.

Особливості визначення собівартості іншої продукції тваринництва.

Собівартість грени складається з вартості племінних коконів і витрат на приготування грени (без вартості гренажних коконів із метеликами, що не вийшли, оцінених за цінами реалізації).

До собівартості сирих коконів уключається вартість грени за собівартістю її приготування або за ціною придбання, витрати на інкубацію грени, вигодування черв'яків і одержання коконів. Собівартість 1 ц сирих коконів визначають діленням витрат (без вартості побічної продукції) на масу вирощених сирих коконів.

На підприємствах і в організаціях із племінної справи та штучного осіменіння сільськогосподарських тварин собівартість сперми розраховують за видами плідників. Готовою продукцією є вироблена й реалізована у звітному періоді спермопродукція.

До собівартості розбавленої свіжоодержаної й реалізованої сперми плідників включають витрати на їх утримання та технологічні витрати (вартість хімікатів й азоту, оплата праці спеціалістів, у т. ч. відрахування на соціальні заходи тощо). Для визначення собівартості сперми із загальної суми виключають вартість побічної продукції.

Собівартість 1 дози розбавленої сперми визначають діленням суми витрат поточного року на фактично реалізовану сперму певного виду тварин.

Собівартість 1 дози розбавленої сперми плідників власного виробництва та придбаної визначають діленням загальної суми витрат,

що складаються із собівартості сперми власного виробництва й вартості придбаної сперми, на загальну кількість реалізованої розбавленої сперми.

Повну собівартість 1 дози реалізованої замороженої сперми визначається діленням загальної суми витрат поточного року та вартості реалізованої придбаної сперми на кількість проданої в поточному році продукції.

Заморожену сперма плідників, одержана в поточному році, відображають у оперативному обліку на позабалансовому рахунку за кількістю (без вартісної оцінки).

Після складання звітних калькуляцій собівартості продукції тваринництва проводять розрахунок на списання різниці між фактичною її собівартістю та плановою, за якою ця продукція обліковувалася протягом року.

Перелік нормативних документів, які регулюють діяльність сільськогосподарських підприємств

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/ 435-15.

2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV / [Електронний ресурс]. Режим доступу : http: // zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/436-15.

3. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. № 1576-XII [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5. rada.gov.ua/ laws/show/1576-12.

4. Закон України «Про колективне сільськогосподарське підприємство» від 14 лютого 1992 року, № 2114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2114-12.

5. Закон України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 № 973-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada. gov.ua/ laws/show/973-15.

6. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 № 1877 – IV (зі змінами і доповненнями від 01.01.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/1877-15.

7. Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/ l_doc2.nsf/ link1/ MF06097.html.

8. Методичні рекомендації по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків і незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерством аграрної політики України від 04.12.2003 р. № 37-27/14023 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www. uazakon.com/documents/ date_42/ pg_ikcroi.htm.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada. gov.ua/laws/show/z1456- 05.

Рекомендована література

1. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / А. М. Коваленко, А. Г. Харитонова, С. О. Мальшакова та ін. ; за заг. ред. А. М. Коваленко. Дніпропетровськ : ВКК «Баланс - Клуб», 2009. 736 с.

2. Бухгалтерський облік у сільському господарстві в первинних документах і проводках / В. М. Гаврилюк, О. О. Бірюкова, М. Ф. Огійчук та ін. ; за ред. М. Ф. Огнійчука та В. М. Пархоменка. Х. : Фактор, 2008. 464 с.

3. Шило В. П. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі : навч. посіб. / В. П. Шило, В. В. Сопко, С. Б. Ільїна, В. Н. Васьков. К. : Конкорд, 2011. 268 с.

4. Зоотехнічний облік та автоматизовані системи управління у тваринництві: Курс лекцій з дисципліни для студентів денної та заочної форм навчання напряму підготовки 6.090102 «Технологія виробництва і переробки продукції тваринництва» / Є. В. Баркарь ; Миколаїв. держ. аграр. ун-т. Миколаїв : МДАУ, 2010. 72 с.

5. Економіка сільського господарства / за ред. В. К. Збарського, В. І. Мацибори. К. : Каравела, 2009. 263 с.

6. Технологія виробництва продукції тваринництва / О. Т. Бусенко, В. Є. Скоцик, М. І. Маценко та ін. ; за ред. О. Т. Бусенко. К. : Агроосвіта, 2013. 492 с.

Контрольні питання

1. Назвіть особливості обліку продукції тваринництва. За якими ознаками його проводять?
2. На які три групи поділяються тварини? Назвіть субрахунки, на яких їх обліковують.
3. Тварини на відгодівлі – це …
4. Які основні завдання обліку основного стада, молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі в с/г підприємствах?
5. Коли і в скількох примірниках складають «Акт на оприбуткування приплоду»?
6. Для систематизації показників первинних документів на фермах по надходженню і вибуттю тварин ведуть …
7. Які витрати включають до собівартості придбаного молодняку?
8. Яким чином можна визначити приріст живої маси?
9. Як визначається кількість кормо-днів?
10. Витрати на виробництво продукції тваринництва в плануванні й обліку групуються за …
11. За якими ознаками складають інвентаризаційні описи?
12. На скільки груп поділяються первинні документи обліку витрат на виробництво у тваринництві? Назвіть їх.
13. На який рахунок відносять вартість тварин, які загинули внаслідок стихійного лиха?
14. Чи калькулюють побічну продукцію тваринництва?
15. Що записують у дебет субрахунку 232 протягом року?

Задачі для виконання

Задача 1

ТОВ «Українська нива» придбало в липні тварин у племінному товаристві «Зірка» для поповнення основного стада корів. Купівельна вартість тварин – 60 000 грн (у т. ч. ПДВ).

Послуги власного автотранспорту з доставки тварин у господарство – 14500 грн. Нараховано заробітну плату працівникові за доставку тварин – 7000 грн. Затрати на відрядження водія й зоотехніка – 3000 грн.

Крім того, переведено до основного стада п'ять голів великої рогатої худоби після отелення, вирощених у своєму підприємстві, зальною вагою 20 ц за плановою собівартістю 5600 грн за 1 ц живої ваги. Наприкінці року проведено розрахунок фактичної собівартості живої ваги тварин, переведених до основного стада, яка становить 6400 грн за 1 ц.

Відобразити в бухгалтерському обліку операції з формування основного стада.

Задача 2

Відобразити в бухгалтерському обліку операції за результатами проведеної інвентаризації.

Вихідні дані:

Нестача корови основного стада, балансова вартість якої 18 000 грн нарахований знос – 4780,35 грн, вага – 380 кг.

Нестача двох голів великої рогатої худоби на вирощуванні та відгодівлі. Балансова вартість однієї 9760 грн, вага тварин – 175 кг та 180 кг.

Неоприбуткований приплід (одне теля молочного поголів'я). Планова собівартість 60 кормо-днів утримання корови (за якою оцінюють одержаний приплід) – 4700 грн.

Задача 3

Підприємство придбало біологічні активи на суму 240 000 грн, у т. ч. ПДВ. Без урахування ПДВ сума довгострокових активів (тварини основного стада становить 150 000 грн, поточних (тварини для вирощування і відгодівлі) – 50 000 грн.

Вартість придбаних тварин оплачено постачальникові з поточного рахунку.

Оприбутковано вартість тварин основного стада до складу довгострокових біологічних активів.

Відобразити господарські операції в кореспонденціях.

Задача 4

Підприємство оцінювало тварин основного стада (довгострокові біологічні активи) за первісною вартістю.

З'явилася можливість обліковувати тварин за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, тому підприємство на чергову дату балансу почало обліковувати тварин за такою вартістю.

Залишкова вартість на зазначену дату становила 300 000 грн, сума накопиченої амортизації – 200 000 грн, справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, – 250 000 грн.

У цьому ж звітному періоді підприємство вирішило продати тварин основного стада.

За домовленістю з покупцем тварин продано за 312 000 грн, у т. ч. ПДВ. Після продажу кошти надійшли на поточний рахунок підприємства. Відобразіть операції в бухгалтерському обліку.

Тести до теми 6

1. Облік у тваринництві проводять за витратами на вирощування й утримання худоби та за поголів'ям тварин, які поділяються на групи:

а) робоча і продуктивна худоба; поголів'я тварин;

б) молодняк тварин на вирощуванні; тварини на відгодівлі;

в) робоча і продуктивна худоба; поголів'я тварин; тварини на відгодівлі;

г) робоча і продуктивна худоба; молодняк тварин на вирощуванні; тварини на відгодівлі;

ґ) робоча і продуктивна худоба; поголів'я тварин; молодняк тварин на вирощуванні.

2. У бухгалтерському обліку відображення інформації про тварин проводять відповідно до:

а) Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»;

б) Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»;

в) Звіту про рух матеріальних цінностей;

г) Щоденника надходження сільськогосподарської продукції;

ґ) Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

3. Як часто проводиться інвентаризація молодняку тварин, худоби на відгодівлі, кролів, звірів, досліджуваних тварин і птиці:

а) щотижня;

б) щомісяця;

в) раз на півроку;

г) щороку;

ґ) раз на два роки.

4. Для обліку витрат на виробництво у тваринництві використовують значну кількість різноманітних первинних документів, які можна поділити на групи:

а) витрат праці; предметів праці; виходу продукції; доходів праці; виконаних робіт і послуг;

б) витрат праці; предметів праці; засобів праці; доходів праці; виконаних робіт і послуг;

в) витрат праці; предметів праці; засобів праці; виконаних робіт і послуг;

г) витрат праці; предметів праці; засобів праці; виконаних робіт і послуг; виходу продукції.

ґ) витрат праці; предметів праці; засобів праці; доходів праці; виконаних робіт і послуг; виходу продукції.

5. Основні документи для нарахування оплати праці працівникам тваринництва:

а) табель обліку робочого часу (ф. № 64);

б) трудова книжка;

в) розрахунок нарахування зарплати працівникам тваринництва (ф. № 69);

г) табель обліку робочого часу (ф. № 64); трудова книжка;

ґ) трудова книжка; розрахунок нарахування заробітної плати працівникам тваринництва (ф. № 69).

6. Первинний облік витрат кормів на фермах проводять на підставі:

а) журналів обліку витрачання кормів (ф. № 35);

б) накладних внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87);

в) відомості витрат кормів (ф. № 94-АПК);

г) лімітно-забірних карток на одержання матеріальних цінностей (ф. № 117 – АПК);

ґ) звіту про рух матеріальних цінностей (ф. №121).

7. У дебет субрахунку 232 «Тваринництво» протягом року записують:

а) доходи на утримання тварин;

б) витрати на утримання тварин;

в) вихід продукції за плановою собівартістю;

г) вихід продукції за фактичною собівартістю;

г) вихід продукції.

8. Витрати на виробництво продукції тваринництва в плануванні й обліку групуються за:

а) статтями, які господарство визначає самостійно;

б) статтями, які визначає держава;

в) відомостями, які господарство визначає самостійно;

г) відомостями, які визначає держава;

г) картками.

9. Продукцією вирощування та відгодівлі худоби й птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є:

а) приріст живої маси, отриманий у звітному періоді;

б) приріст живої маси, отриманий у минулому періоді;

в) жива маса;

г) приріст живої маси, одержаний у звітному періоді, та жива маса;

г) приріст живої маси, одержаний у минулому періоді, та жива маса.

10. Собівартість 1 ц приросту живої маси розраховують:

а) діленням загальної суми непрямих витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на приріст живої маси;

б) діленням загальної суми прямих витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів живої маси;

в) діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси;

г) діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів живої маси;

г) діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на один центнер приросту живої маси.

11. Приплід тварин оприбутковують:

а) у день його одержання;

б) на наступний день;

в) через день;

г) за день наперед;

ґ) правильної відповіді немає.

12. До складу статті «Непродуктивні витрати (в обліку)» включають втрати від падежу молодняку та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат:

а) які сталися внаслідок стихійного лиха;

б) сум, що підлягають відшкодуванню винними особами;

в) які сталися внаслідок стихійного лиха; сум, що підлягають відшкодуванню винними особами;

г) які сталися внаслідок стихійного лиха та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації;

ґ) які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

13. Облік витрат виробництва у тваринництві ведуть у Журналах-ордерах:

а) № 6.1 с-г., № 6.2 с.-г. та № 6.3 с.-г.

б) № 7.1 с-г., № 7.2 с.-г. та № 7.3 с.-г;

в) № 8.1 с-г., № 8.2 с.-г. та № 8.3 с.-г;

г) № 9.1 с-г., № 9.2 с.-г. та № 9.3 с.-г;

ґ) № 10.1 с-г., № 10.2 с.-г. та № 10.3 с.-г.

14. Журнал-ордер № 10.1 с.-г. використовують для:

а) обліку нарахованої оплати праці й пов'язаних із нею сум відповідних відрахувань, а також амортизаційних відрахувань та забезпечення майбутніх витрат і платежів;

б) обліку нарахованої оплати праці та пов'язаних із нею сум відповідних відрахувань;

в) відображення кредитових оборотів щодо виходу продукції з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати»;

г) відображення відомостей про виробничі запаси, МШП, напівфабрикати, готову продукцію, продукцію сільськогосподарського виробництва, товари;

г) відображення кредитових оборотів щодо виходу продукції з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати».

15. Журнал-ордер № 10.2 с.-г. призначений для:

а) обліку нарахованої оплати праці й пов'язаних із нею сум відповідних відрахувань, а також амортизаційних відрахувань та забезпечення майбутніх витрат і платежів;

б) обліку нарахованої оплати праці й пов'язаних із нею сум відповідних відрахувань;

в) відображення кредитових оборотів щодо виходу продукції з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати»;

г) відображення відомостей про виробничі запаси, МШП, напівфабрикати, готову продукцію, продукцію сільськогосподарського виробництва, товари;

ґ) відображення кредитових оборотів щодо виходу продукції з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати».

16. Журнал-ордер № 10.3 с.-г. призначений для:

а) обліку нарахованої оплати праці й пов'язаних із нею сум відповідних відрахувань, а також амортизаційних відрахувань та забезпечення майбутніх витрат і платежів;

б) обліку нарахованої оплати праці й пов'язаних із нею сум відповідних відрахувань;

в) відображення кредитових оборотів щодо виходу продукції з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати»;

г) відображення відомостей про виробничі запаси, МШП, напівфабрикати, готову продукцію, продукцію сільськогосподарського виробництва, товари;

г) відображення кредитових оборотів щодо виходу продукції з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати».

17. Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва передбачено ведення:

а) Виробничого звіту;

б) Бухгалтерського звіту;

в) Звіту про фінансові результати;

г) Звіту про власний капітал;

ґ) «Баланс».

18. Обчислення собівартості продукції тваринництва розпочинають після закриття:

а) рахунка 23 «Виробництво»;

б) субрахунка 231 «Рослинництво»;

в) субрахунка 232 «Тваринництво»;

г) рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

ґ) рахунка 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі».

19. Побічну продукцію тваринництва:

а) списують;

б) не списують;

в) калькулюють;

г) не калькулюють;

ґ) калькулюють і списують.

20. Собівартість 1 кормо-дня утримання худоби і птиці обчислюють:

а) діленням суми прямих витрат за відповідними видами худоби та птиці на кількість фуражних днів;

б) діленням суми непрямих витрат за відповідними видами худоби та птиці на кількість фуражних днів;

в) діленням усієї суми витрат за відповідними видами худоби та птиці на кількість фуражних днів;

г) діленням усієї суми витрат за відповідними видами худоби та птиці на кількість днів у місяці;

ґ) діленням суми прямих витрат за відповідними видами худоби та птиці на кількість днів у місяці.

21. Витрати на утримання молодняку тварин, яких не зважують (молодняк робочих тварин, звірів тощо) відносять на:

а) зменшення вартості цих тварин відповідно до кількості кормо-годин і собівартості однієї кормо-години;

б) збільшення вартості цих тварин відповідно до кількості кормо-годин і собівартості однієї кормо-години;

в) зменшення вартості цих тварин відповідно до кількості кормо-днів і собівартості одного кормо-дня;

г) збільшення вартості цих тварин відповідно до кількості кормо-днів і собівартості одного кормо-дня;

ґ) правильні відповіді а, в.

22. Для визначення собівартості 1 ц живої маси потрібно розрахувати:

а) вартість і якість живої маси;

б) вартість і кількість живої маси;

в) якість і кількість живої маси;

г) вартість і витрати живої маси;

ґ) якість і витрати живої маси.

23. Собівартість приросту живої маси телят до 8-місячного віку (у т. ч. одержаного приплоду) складається з:

а) витрат на утримання корів і нетелів (останніх за два місяці до розтелення переводять до основного стада);

б) телят до 8-місячного віку (з вартістю побічної продукції й молока, яке оцінюють за реалізаційними цінами);

в) витрат на утримання корів і нетелів (останніх за два місяці до розтелення переводять до основного стада) і телят до 8-місячного віку (з вартістю побічної продукції й молока, яке оцінюють за реалізаційними цінами);

г) витрат на утримання корів і нетелів (останніх за два місяці до розтелення переводять до основного стада) і телят до 8-місячного віку (без вартості побічної продукції й молока, яке оцінюють за реалізаційними цінами);

ґ) витрат на утримання корів і нетелів (останніх за два місяці до розтелення переводять до основного стада) і телят до 8-місячного віку (без вартості побічної продукції й молока, яке оцінюють за номінальною вартістю).

24. Витрати на утримання основного стада свиней (свиноматок із поросятами до їх відлучення та кнурів) становитимуть:

а) собівартість приросту живої маси й планового приплоду;

б) собівартість приросту живої маси й фактичного приплоду;

в) собівартість приросту живої маси й ділового приплоду;

г) собівартість приросту живої маси й собівартості приплоду;

г) собівартість приросту живої маси й живого приплоду.

25. Собівартість 1 ц приросту маси та живої маси свиней інших груп (на дорощуванні та відгодівлі) визначають відповідно до:

а) накладних внутрішньогосподарського призначення;

б) Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»;

в) порядку визначення собівартості продукції вирощування й відгодівлі худоби та птиці;

г) Звіту про рух матеріальних цінностей;

г) Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

26. До основної продукції вівчарства належать:

а) вовна, молоко, приплід;

б) вовна, шкура забитих тварин, приплід;

в) вовна, молоко, шкура забитих тварин;

г) вовна, приріст живої маси, приплід;

г) вовна, приріст живої маси і шкура забитих тварин.

27. Собівартість продукції птахівництва визначають:

а) діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції;

б) діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (з вартістю посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції;

в) діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на ціну відповідної продукції;

г) діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (з вартістю посліду та іншої продукції) на ціну відповідної продукції;

г) немає правильної відповіді.

28. Для визначення суми витрат, віднесених на продукцію інкубації, потрібно:

а) від вартості незавершеного виробництва на початок року відняти витрати за рік і додати вартість незавершеного виробництва на кінець року;

б) до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати на початок року й відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року;

в) від вартості незавершеного виробництва на початок року відняти витрати на початок року й відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року;

г) до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року;

ґ) до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і додати вартість незавершеного виробництва на кінець року.

29. Собівартість приплоду робочих коней визначають, виходячи з вартості:

а) 20 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби;

б) 40 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби;

в) 60 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби;

г) 80 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби;

ґ) 100 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби.

30. Якщо на підприємстві на кінець року залишається певна кількість невідлученого молодняку, його вартість (на рівні 50 % від планової собівартості голови при відлученні):

а) включають до загальної суми витрат;

б) виключають із загальної суми витрат;

в) включають до собівартості продукції;

г) виключають із собівартості продукції;

ґ) немає правильної відповіді.

Відповіді на тести до теми 6

Номер тестового завдання	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Правильна відповідь	Г	А	Б	Г	А,В	В	Б	А	Г	В
Номер тестового завдання	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**
Правильна відповідь	А	Ґ	Ґ	Г	А	В	А	Б	Г	В
Номер тестового завдання	**21**	**22**	**23**	**24**	**25**	**26**	**27**	**28**	**29**	**30**
Правильна відповідь	Г	Б	Г	В	В	Г	А	Г	В	Б

Тема 7

ОБЛІК ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

7.1. **Особливості туристичної діяльності й передумови її здійснення**

7.2. **Облік виконання договорів із надання туристичних послуг**

7.3. **Облік туристичної діяльності в системі бухгалтерських рахунків**

7.4. **Облік туристичних путівок**

7.5. **Особливості документування й облік готельних послуг**

Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання

Тести до теми 7

7.1. Особливості туристичної діяльності й передумови її здійснення

Туризм – це тимчасовий виїзд людини з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних або професійно-ділових цілях без здійснення оплачуваної діяльності. Згідно з КВЕД туристична діяльність належить до секції 0, класу 92.

Особливості туристичної діяльності визначає Закон України «Про туризм». Туристична діяльність – це діяльність, пов'язана з наданням різних видів туристичних послуг відповідно до вимог Закону України «Про туризм» та інших нормативно-правових актів України.

Турист (мандрівник) – особа, яка здійснює подорож по Україні або в іншу країну з різною, не забороненою законами країни перебування метою, на термін від 24 годин до шести місяців без здійснення будь-якої оплачуваної діяльності та із зобов'язанням залишити країну або місце перебування в зазначений строк.

Туристичні послуги – послуги суб'єктів туристичної діяльності щодо розміщення, харчування, транспортного, інформаційно-рекламного обслуговування, а також послуги закладів культури, спорту, побуту, розваг тощо, спрямовані на задоволення потреб туристів.

Туристичний продукт – комплекс туристичних послуг, потрібних для задоволення потреб туриста під час його подорожі. Суб'єкти туристичної діяльності – підприємства, установи, організації незалежно від форм власності, фізичні особи, зареєстровані в установленому чинним законодавством України порядку й мають ліцензію на здійснення діяльності, пов'язаної з наданням туристичних послуг.

Туристичні підприємства: туристичні фірми; туристичні комплекси; установи з організації міжнародного туризму; санаторії; будинки відпочинку; турбази; пансіонати;

Туристичний комплекс може включати: готель, ресторан із системою барів і буфетів, культурний центр (бібліотека, клуб, медичний кабінет, кіноконцертний і демонстраційний зали, радіоцентр, рекреаційні зали), спортивні приміщення та споруди, бюро обслуговування, ательє прокату тощо.

Суб'єкти туристичної діяльності можуть працювати в таких організаційних формах:

а) фірма-туроператор (турорганізатор);

б) фірма-турагент.

Фірма-туроператор – виробник туристичного продукту. Вона формує тури – туристичні подорожі, поїздки за визначеними маршрутами в конкретні терміни, забезпечені комплексом туристичних послуг, а також забезпечує їх реалізацію. Фірма-туроператор може самостійно продавати путівки туристам, однак найчастіше вона є оптовим продавцем, який реалізує свій продукт посередникам – турагентам.

Туроператор, який не має власної матеріально-технічної бази (МТБ), формує тур через укладання договорів із різними організаціями (перевізниками, підприємствами харчування, екскурсійними бюро, спортивними комплексами тощо).

На рис. 7.1 показано організаційну структуру управління турфірмою, яка не має власної МТБ.

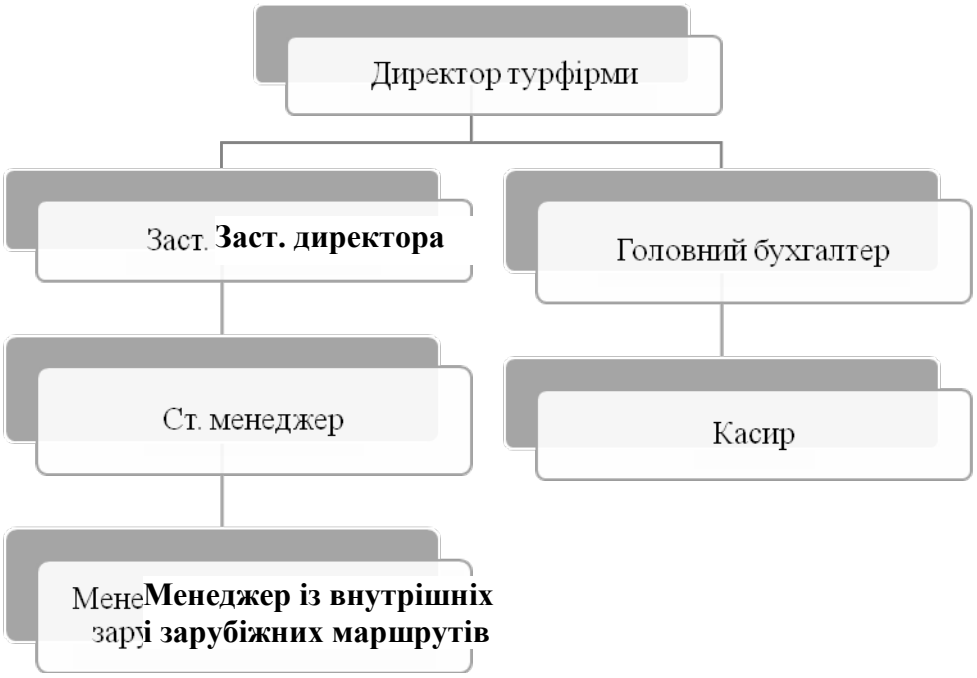

Рис. 7.1. *Організаційна структура управління турфірмою, яка не має власної матеріально-технічної бази*

Між фірмою-турагентом та фірмою-туроператором укладаються договори – агентські угоди, на підставі яких відбувається реалізація турів фірми-туроператора.Турагент забезпечує рекламу турів, їх продаж і доставку клієнтів до місця початку подорожі, здійснює контроль якості обслуговування, збирає зауваження та побажання клієнтів.

Оформлення туристичної документації та страхування туристів можуть здійснювати і туроператор, і турагент – за домовленістю.

Агентську винагороду закладає туроператор як комісійний відсоток у ціну турпакета або дорівнює відсотку знижки з роздрібної ціни туру. Та сама фірма може виступати на ринку туристичних послуг як туроператор і як турагент одночасно.

За напрямом діяльності розрізняють фірми, які посилають туристів (ініціативні), й такі, що приймають і обслуговують туристів (рецептивні), а також змішані. Найчастіше туристична фірма – посередник між споживачем послуг – туристом і безпосереднім їх виробником – підприємствами обслуговування.

Основні завдання туристичних підприємств: формування турпродукту для його реалізації туристам та іншим покупцям й організація надання туристичних послуг.

Нормативну базу здійснення туристичної діяльності наведено в табл. 7.1.1.

Таблиця 7.1.1

Нормативно-законодавча база діяльності туристичних підприємств

Нормативний документ
Закон України «Про туризм» від 15 вересня 1995 р. № 324/95-ВР зі змінами й доповненнями, внесеними Верховною Радою України від 11.02.2015 № 124-19
Цивільний кодекс України
Закон України «Про захист прав споживачів»
Закон України «Про страхування»
Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності»
Закон України «Про якість та безпеку харчування і продовольчої сировини»
Закон України «Про рекламу»
Міждержавний стандарт ГОСТ № 28681.2.95
Міждержавний стандарт ГОСТ № 28681.1.95
Міждержавний стандарт ГОСТ № 28681.3.95
Міждержавний стандарт ГОСТ № 28681.4.95
Правила оформлення візових документів для в'їзду в Україну
Правила користування готелями й надання готельних послуг в Україні та іншими
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Податковий кодекс України
Положення (стандарти) бухгалтерського обліку
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
Інструкція про застосування Плану рахунків та інших

Вимоги до роботи всіх господарюючих суб'єктів у сфері туристичної діяльності (підприємства, установи, організації, фізичні особи, зареєстровані в установленому чинним законодавством України порядку й мають ліцензію на здійснення діяльності, пов'язаної знаданням туристичних послуг) визначає Закон України «Про туризм».

Згідно із чинним законодавством суб'єктами туристичної діяльності є підприємства, установи, фізичні особи, зареєстровані у встановленому законодавчому порядку, й обов'язково повинні мати:

– ліцензію, затверджену відповідним органом, який її видав;

– сертифікат якості туристичних і готельних послуг.

Ліцензія – це державне свідоцтво, що засвідчує дозвіл на право здійснення суб'єктом підприємництва окремих видів діяльності, яке видається органами державного регулювання.

Мета ліцензування туристичної діяльності – захист інтересів і прав споживачів; забезпечення уніфікованої оцінки рівня наданих послуг; посилення правопорядку й забезпечення особистої безпеки туристів та зберігання їх майна.

На сьогодні об'єктами ліцензування є туроператорська та турагентська діяльність, у т. ч.:

– організація приймання і обслуговування іноземних туристів в Україні (в'їзний туризм);

– організація приймання і обслуговування вітчизняних туристів в Україні (внутрішній туризм);

– організація туристичних поїздок за межі України (виїзний туризм);

– екскурсійна діяльність;

– організація масового й оздоровчо-спортивного туризму;

– роздрібна реалізація алкогольних і тютюнових виробів структурними (відокремленими) підрозділами турфірми (готелю). Місцеві органи виконавчої влади в галузі туризму подають інформацію про ліцензентів Міністерству культури, де її заносять до Державного реєстру суб'єктів туристичної діяльності та до Єдиного ліцензійного реєстру України.

Ліцензією передбачаються умови і правила ведення туристичної діяльності та контроль за їх дотриманням. Міністерство культури може делегувати право видачі ліцензії міським органам виконавчої влади у сфері туризму.

Ліцензії на міжнародні перевезення пасажирів видає Міністерство інфраструктури України.

Для отримання ліцензії підприємству, яке працює у сфері туристичної діяльності, потрібно підготувати такі документи:

а) заяву про видачу ліцензії;

б) копію свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності та засновницьких документів;

в) свідоцтво про рівень професійної підготовки персоналу;

г) квитанції про сплату ліцензійного збору на видачу ліцензії та на оплату за розгляд заяви;

д) довідку з податкового органу про взяття на облік.

Відповідно до ст. 17 Закону України «Про туризм», туроператор може здійснювати також і турагентську діяльність без отримання ліцензії на неї.

Суб'єкти господарювання не мають права у своїй назві використовувати слова «туроператор», «турагент», якщо вони не отримали ліцензії на здійснення відповідного виду діяльності – туроператорської чи турагентської.

Бухгалтерський облік ліцензій, придбаних турфірмами або готелями на термін понад рік, ведеться аналогічно до обліку нематеріальних активів, а на витрати списується сума нарахованої амортизації щомісячно. Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» амортизація нематеріальних активів включають до собівартості послуг.

Сертифікація послуг – це сукупність подій та процедур з визнання й підтвердження відповідних послуг вимогам, установленими державними стандартами.

Об'єкти сертифікації – готельні послуги й послуги харчування, які надають суб'єктами туристичної діяльності.

Якщо турагент здійснює свою діяльність від імені туроператора і продає турпродукт на його умовах та за його цінами, він не повинен мати сертифікат, коли діє на підставі договору доручення або агентського договору комісії або іншого виду агентського договору.

Державну систему сертифікації створює Держкомітет України зі стандартизації, метрології, сертифікації, який підпорядковується Кабінету Міністрів України. Крім Держстандарту, сертифікацію туристичних послуг може проводити будь-який орган, що має право на проведення сертифікації. Отримання такого права підтверджується атестатом акредитації.

Вартість послуг із сертифікації відноситься на витрати й обкладається ПДВ. Невеликі турфірми й готелі відображають витрати на ці

послуги в бухгалтерському обліку як витрати майбутніх періодів із послідовним списанням на витрати періоду з урахуванням установленого обліковою політикою терміна (зазвичай до дати, що планується на наступний інспекційний контроль).

Відповідно до статті 16 Закону про туризм для туристів обов'язкове страхування (медичне та від нещасних випадків), яке здійснюють суб'єкти туристичної діяльності на основі угод зі страховими компаніями. Туристи можуть самостійно укладати договори настрахування. При цьому вони зобов'язані завчасно пред'являти туроператорові (турагентові) належним чином укладений договір страхування й копію страхового полісу, яка додається до договору про надання туристичних послуг. Суб'єкти туристичної діяльності зобов'язані вести облік страхових полісів, які були видані туристам.

Що стосується іноземних туристів, то на момент отримання в'їзної візи або перетину Державного кордону України, вони обов'язково повинні мати страховий поліс, який видає страхова компанія-резидент України, щомає право займатися цим видом діяльності.

Реалізацією страхових полісів займається туристичне підприємство від імені й за дорученням страхової компанії на основі договору, укладеного зі страховою компанією. Відповідно до визначення, наведеному в статті 15 Закону України «Про страхування» від 07.03.96 р. № 85/96-ВР, зі змінами й доповненнями, вони являються страховими агентами. Кошти, отримані від туристів за страхові поліси, не є доходом туристичного підприємства, а підлягають перерахуванню страховій компанії на протязі двох робочих днів після отримання страхових платежів (п. 2 Положення про порядок провадження діяльності страховими посередниками, затвердженого Постановою КМУ від 18.12.96 р. № 1523 зі змінами та доповненнями).

Згідно зі статтею 2 Закону України «Про порядок виїзду з України і в'їзду в Україну громадян України», останні повинні дотримуватися правил оформлення загальногромадянських закордонних паспортів (ЗЗП). До органів, уповноважених видавати ЗЗП, належать: органивнутрішніх справ за місцем проживання (відділи віз і реєстрацій).

Для отримання ЗЗП громадянинові України потрібно подати письмову заяву (анкету), а для осіб до 18 років – заяву батьків, у якій мають бути представлені такі документи: загальногромадянський паспорт; 4 фотокартки; документ про сплату держмита (на території

України); документ про сплату консульського збору (за межами України); документ про сплату збору за бланк паспорту.

ЗЗП можуть оформлятися в Міністерстві закордонних справ (далі МЗС)і через організацію, яка направляє своїх працівників у відрядження. При оформленні ЗЗП в МЗС України організація, що направляє особу у відрядження, призначає відповідальну особу, яка представляє в МЗС України такі документи: статутні документи організації; список осіб, на яких оформляються ЗЗП; трудові книжки, які підтверджують, що вказані в списку особи на теперішній час є штатними співробітниками цієї організації; загальногромадянські паспорти.

Отже, через організацію, яка направляє у відрядження, можливо оформити ЗЗП тільки штатним співробітникам цієї організації, а не туристам.

Термін розгляду заяви – не більше трьох місяців із дня подання документів. В окремих випадках (при документальному підтвердженні обставин, пов'язаних із терміновим лікуванням, хворобою або смертю родича, який проживає за кордоном) – на протязі трьох робочих днів.

ЗЗП для виїзду за кордон видається на період до десяти років із можливістю продовження на такий самий термін.

Громадянам України може бути тимчасово надана відмова у видачі паспорта, якщо:

а) він обізнаний у державній таємниці – до закінчення терміну, встановленого Законом України «Про порядок виїзду з України і в'їзду в Україну громадян України»;

б) діють неврегульовані аліменти, договірні чи інші невиконані зобов'язання – до виконання зобов'язань або розв'язання спору;

в) засуджений за вчинення злочину;

г) він підлягає призову на строкову військову службу – до закінчення строку служби;

д) він свідомо сповістив про себе неправдиві відомості;

е) щодо нього подано цивільний позов до суду;

ж)він перебуває під адміністративним наглядом міліції.

Громадянин України при виїзді з України і в'їзді в Україну в пунктах перетину кордону проходить паспортний контроль із відміткою в закордонному паспорті дати перетину державного кордону. У випадках, установлених міжнародними договорами для перетину кордону України (при виїзді), потрібна наявність у ЗЗП в'їзної візи іноземної держави, яку збирається відвідати громадянин України.

Т*уристична віза* – це відмітка в паспорті, яку проставляють дипломатичні представництва іноземних держав, і дає дозвіл власникові паспорта на тимчасовий в'їзд на територію держави, яка видала візу, для туризму або відпочинку. Видача віз платна, утримується консульський збір. Для отримання візи потрібно заповнити анкету й додати до неї фотографію давністю не більше двох років.

Туристичні фірми можуть отримувати візи на групу більше чотирьох чоловік. У таких випадках до службового листа додається список цих осіб. Турфірма, яка організує поїздку, повинна попереджувати туристів про те, що вона не несе відповідальності за можливе відмовлення від надання віз. У цьому разі понесений туристом збиток може бути компенсовано страховою компанією, якщо це передбачено договором страхування.

Порядок надання туристичних і готельних послуг обумовлюється договорами, які укладають із перевізниками, страховими компаніями, підприємствами харчування, екскурсійними бюро, турагентствами та ін.

Туристичну діяльність здійснюють на підставі різних видів договорів: поставки (надання послуг), комісії, доручення, агентських договорів, договорів страхування, купівлі-продажу.

Туроператор може укладати договори на туристичне обслуговування (надання послуг) або договори купівлі-продажу, з одного боку, з різними організаціями (готелями, підприємствами харчування, автотранспортними підприємствами, авіакомпаніями, підприємствами залізничного та водного транспорту та ін.), з іншого – з покупцями туристичного продукту (туристами, турагентами).

Діяльність турагента може здійснюватися на підставі договорів комісії доручення, купівлі-продажу або агентських угод. При цьому він може укладати договори комісії, доручення на продаж путівок із тур-оператором або з іншим турагентом і може укладати договори комісії, доручення на купівлю з туристами або з іншим турагентом, надавати самостійно туристам інформаційні послуги (про ціни, якість обслуговування, про екскурсійну програму того чи того туроператора) без укладання договорів і перерахування грошових коштів туроператорові.

Від виду укладеного договору залежить визначення дати відображення доходу (виручки) від реалізації турпродукту, податкового зобов'язання з податку на додану вартість (далі ПДВ), застосування податкових пільг, період податкових платежів, запобігання штраф-

ним санкціям зі сторони податкових органів, форми первинних документів (табл. 7.1.2).

Таблиця 7.1.2

Визначення дати відображення доходу (виручки) від реалізації турпродукту залежно від виду договору

Вид договору	Особливості податкового обліку
Договір поставки (надання послуг)	Датою відображення реалізації турпродукту є дата фактичного надання послуг туристам, яка визначається після закінчення туру. При цьому оплата туристичних послуг відображається в бухгалтерському обліку як передоплат
Договір купівлі-продажу	Предметом є майнове право на тур, яке виникає в момент надання туристичних послуг. Турпродукт враховується реалізованим незалежно від можливої в подальшому появи в туристів претензії до процесунадання послуг турфірмою
Договір комісії або доручення, агентські угод, які укладаються турагентом із туроператором	Датою відображення доходу (виручки) від реалізації турпродукту в турагента є дата підписання акта про надання посередницьких послуг двома сторонами договору незалежно від дати оплати цих послуг
Договір комісії, доручення або агентські угоди з іншим турагентом на купівлю або продаж путівок	Датою відображення доходу (виручки) від реалізації турпродукту в турагента є оплата путівок туристом і передача їх покупцю

Залежності від виду укладеного договору розрізняють і форми-первинних документів, якими оформляється реалізація туристичного продукту (табл. 7.1.3).

Таблиця 7.1.3

Форми первинних документів, якими оформляється реалізація туристичногопродукту

Вид договору	Первинний документ
Договір на туристичне обслуговування	ваучер (путівка) з відміткою про фактичненадання усіх передбачених договором послуг, акт виконання робіт, іншийдокумент, який засвідчує, що туристичні послуги надані
Договір купівлі-продажу	відривний талон переданої туристу путівки й підписанийдвома сторонами договору акт передачі туристу путівки

Якщо договір передбачено, що припинення зобов'язань щодо нього наступає після фактичного надання послуг, отже, має місце договір на туристичне обслуговування, якщо припинення зобов'язань за договором наступає при передачі путівки туристові – договір купівлі-продажу. Вибраний вид договору повинен бути вказаний в обліковій політиці підприємства.

У договорах туристичного підприємства докладно повинна бути розписана відповідальність туриста перед турфірмою за порушення договору й охарактеризована відповідальність турфірми перед туристом.

Так, при укладанні договору на туристичне обслуговування споживачеві туристичного продукту має бути надана інформація про:

1) основні вимоги запропонованих до оформлення виїзних (в'їзних) документів (паспорт, дозвіл (віза) на в'їзд (виїзд до країни тимчасового перебування), у т. ч. про інформацію щодо термінів їх оформлення;

2) медичні застереження стосовно здійснення туристичної поїздки, у т. ч. протипоказання через певні захворювання та ін.;

3) наявність ліцензії на здійснення туристичної діяльності, сертифікатів відповідності;

4) розмір фінансового забезпечення туроператора чи турагента на випадок його неплатоспроможності та кредитну установу, яка надала таке забезпечення.

Кожна зі сторін договору може вимагати внесення змін або розірвання договору у зв'язку з істотними змінами обставин, із яких вони виходили при укладенні договору.

До таких змін належать:

– погіршення умов подорожі, зміна термінів подорожі;

– непередбачене збільшення транспортних тарифів;

– уведення нових або підвищення чинних ставок податків і зборів та інших обов'язкових платежів;

– різка зміна курсу національних валют;

– інші підстави за домовленістю сторін.

Турист вправі відмовитись від виконання договору до початку подорожі за умови оплати туроператорові або турагентові фактично понесених ними витрат за послуги, надані до цього повідомлення.

Відшкодування збитків при розірванні договору здійснюється відповідно з фактичними затратами, підтверджених у встановленому порядку. Турфірма несе відповідальність і за порушення якості туристичних послуг у порядку, передбаченому чинним законодавством.

Так, у разі перевищення ціни туристичного продукту понад 5 % первісної ціни турист має право відмовитися від виконання договору, а суб'єкт туристичної діяльності зобов'язаний повернути йому всі раніше сплачені кошти.

Відповідно зі ст. 20 Закону «Про туризм», зміна ціни туристичного продукту, погодженої сторонами, можлива лише у випадках, передбачених договором, але не пізніше ніж за 20 днів до початку туристичної подорожі. Договір на екскурсійне обслуговування може укладатися через видачу ваучера. При цьому послуги екскурсовода (гіда-перекладача) не можуть бути тривалістю понад 24 годин.

Договір на готельне обслуговування укладається тоді, коли взаємовідношення готелю з організацією-замовником послуг (наприклад турфірмою або з іншою організацією) здійснюються на довготерміновій основі. При цьому в *договорі вказують*:

1) ліміт поселення в готель туристів відповідно з узгодженим графіком проходження туру;

2) поселення в готель проживаючих за заявками, поданими організацією-замовником;

3) оплата за бронювання місць;

4) терміни оплати;

5) порядок оплати (за готівку й безготівковий розрахунок);

6) попередня оплата послуг.

Договір може укладатися через укладення письмового договору або через прийняття готелем заявки на бронювання за допомогою поштового, телефонного чи іншого зв'язку. У разі прийняття заявки договір на готельне обслуговування вважається укладеним з моменту отримання підтвердження готелю про прийняття замовлення та вказівки можливого початку надання готельного обслуговування з визначного часу.

7.2. Облік виконання договорів із надання туристичних послуг

Правильна організація обліку договорів із постачальниками прав послуг і з туристами на туристичних підприємствах покращує їх

комерційну діяльність, сприяє підвищенню обсягу надання цих послуг та відповідальність постачальників прав послуг за якість і терміни надання послуг.

Договірна дисципліна зобов'язує сторони, які уклали договір, дотримуватись його умов. За порушення договору передбачена *матеріальна відповідальність* у вигляді уплати неустойки, пені або штрафу.

Контроль за дотриманням договірної дисципліни постачальниками правпослуг і туристами на туристичних підприємствах здійснюють через організації оперативного обліку. Зазвичай, цю роботу виконує плановий відділ або уповноважена особа, які на кожного постачальника прав послуг і покупця відкривають *картку для реєстрації основних умов договору* (якість послуг, термін їх надання та ін.). Потім на підставі документів про надані послуги здійснюють у картках відповідні відмітки.

При порушенні термінів надання послуг або надання послуг не тієї якості, яка передбачена договором, до постачальників правпослуг повинні бути вчасно пред'явлені *претензії.* Претензії, що надходять від туристів, заносять у спеціальний журнал і розглядаються керівництвом турфірми для прийняття засобів з усунення причин порушення умов договору.

Оперативний контроль за наданням послуг в установлений термін й оплатою платіжних документів веде бухгалтерія турфірми в *журналі реєстрації документів та контролю за наданням послуг.*

У цьому журналі в хронологічному порядку записують усі рахунки постачальників прав послуг. Записи в журналі ведуть лінійно-позиційним способом. Одноразово перевіряється правильність цін на послуги, терміни їх надання і т. п. Потім керівник турфірми або його заступник дає вказівку про оплату рахунку або про відмовлення від його оплати (повної або часткової). Після того як послуги будуть надані й складені акти виконаних робіт, у журналі вказують дату надання послуг, номер і дату акту виконаних робіт або іншого документа, який засвідчує, що послуги надано.

Відповідно з укладеними договорами суб'єкт туристичної діяльності розробляє програми турів і складає калькуляції на кожну туристичну поїздку. Відповідно до ст. 20 Закону про туризм договір на туристичне обслуговування може укладатися через видачу ваучера.

Туристичний ваучер (путівка) – документ, що підтверджує статус особи або групи осіб як туристів, оплату послуг чи її гарантію та є основою для отримання туристичних послуг.

Основні документи оформлення туристичних послуг: договір із клієнтами; договір із підприємствами, які беруть участь у просуванні туристичного продукту; туристський ваучер; страховий поліс та деякі інші документи при обслуговуванні іноземних туристів (табл. 7.2.1).

Туристична путівка – предмет реалізації туристичної фірми. Варто зазначити, що *погляди щодо дати виникнення доходу від реалізації в бухгалтерському обліку туристичної фірми* різняться. Суперечність зводиться до двох підходів. Згідно з першим, дохід виникає в тому звітному періоді, у якому здійснюється продаж путівки, а не тоді, коли фактично відбулася подорож. Претензії, які можуть бути висунуті туристом, не є підставою вважати продукцію нереалізованою. Отже, дохід туристичної фірми виникає на дату надходження коштів на її поточний рахунок або до каси в оплату турпродукту. Другий підхід полягає у визнанні доходу тільки за датою закінчення туру, що більше відповідає національним стандартам бухгалтерського обліку й частіше використовується на практиці.

Суб'єкти туристичної діяльності, які займаються організацією і обслуговуванням іноземних туристів в Україні, повинні дотримуватися вимог Положення, зокрема їм потрібно щороку оформляти референс – підтвердження Міністерства закордонних справ того, що зарубіжні партнери (за угодами) матимуть візову підтримку консульських установ України за кордоном у разі їх звернення для оформлення туристичних віз іноземцям для подорожі в Україну.

Суб'єкти туристичної діяльності, які приймають іноземних туристів, повинні вести облік усіх документів із в'їзду, виїзду та переміщення туристів в Україні, а саме:

– договорів (контрактів) з іноземними партнерами про співробітництво з обслуговування іноземних туристів в Україні;

Таблиця 7.2.1

Документування туристичних послуг

Вид документа	**Характеристика документа**
1	**2**
Договір (угода, контракт) із клієнтами	Укладається в письмовій формі й містить таку інформацію: – назву країни, місце призначення подорожі; – дату початку й закінчення подорожі; – транспортні засоби, які будуть використані для подорожі, їх клас і комфортність;

Закінчення таблиці 7.2.1

1	2
	– назву готелю, у якому розміщуватимуться туристи, його місцезнаходження, класність, категорію номерів із переліком послуг; – систему харчування (повний пансіон, напівпансіон, «шведський стіл» або тільки сніданок); – ціну туристичної подорожі в гривнях та іноземній валюті; – маршрут і програму екскурсій на кожен день перебування з визначенням їх терміну та тематики; – транспортно-візові й медичні вимоги в країні перебування
Договори з іншими організаціями, підприємствами, приватними підприємцями, які беруть участь у формуванні та просуванні туристичного продукту	Забезпечують туристів належними умовами розміщення і харчування, засобами транспорту, організацією екскурсій та відпочинку. Деякі турфірми, не маючи можливості заздалегідь оплачувати закордонні тури, організовують свою роботу з іноземними туроператорами й вітчизняними туристами в такий спосіб: – укладають договори з іноземними туроператорами про співробітництво, відповідно до яких одна сторона (іноземний туроператор) зобов'язується надати турпослуги (відповідної якості і за ціною, визначеною в договорі) туристам, які направляються українською турфірмою, інша сторона (українська турфірма) бере на себе зобов'язання з комплектації туру зарубіжного туроператора, організації перевезення туристів до місця початку туру тощо; – укладають договори з українськими туристами, які бажають скористатися послугами іноземного туроператора, одержуючи від них (туристів) грошову суму, що включає в себе повну вартість закордонного туру й винагороду української турфірми; – перераховують кошти, отримані від українського туриста (за вирахуванням своєї винагороди) іноземному туроператорові
Туристський ваучер (путівка)	Підтверджує статус особи чи групи осіб як туристів, оплату послуг чи її гарантію і є підставою для отримання туристом чи групою туристів туристичних послуг. Це письмовий акцепт суб'єкта туристичної діяльності на виробництво та продаж туристичного продукту. Він (вона) є невід'ємною частиною угоди, а також документом первинного обліку в суб'єктів туристичної діяльності. Бланк ваучера виготовляється друкованим способом у трьох примірниках під єдиним номером на папері формату А5, який є єдиним за формою

– аналогічних договорів із вітчизняними партнерами;

– листів-замовлень іноземного партнера на обслуговування іноземних туристів;

– підтверджень суб'єктів туристичної діяльності іноземному партнерові щодо готовності до прийому іноземних туристів;

– звернень суб'єктів туристичної діяльності в державні заклади й узгоджень із реєстрації та перебування туристів в Україні;

– документів, які підтверджують здійснення трансфера, бронювання місць у готелі для туристів та їх проживання;

– маршрутів і програм туристичних подорожей іноземних туристів, проведення екскурсій тощо.

Суб'єкт туристичної діяльності повинен вести *журнал обліку іноземних туристів,* де зазначають: прізвище та ім'я іноземця; громадянство; країну, з якої приїхав турист в Україну; серію, номер і дату видачі національного паспорта іноземного туриста; дату в'їзду в Україну, дату й пункт виїзду з України; підприємство розміщення туриста; маршрут туру.

7.3. Облік туристичної діяльності в системі бухгалтерських рахунків

Є два погляди щодо визнання доходу туристичної фірми в бухгалтерському обліку. Згідно з першим, дохід виникає на дату надходження коштів на поточний рахунок або до каси туристичної фірми в оплату турпродукту. Більш правильним є другий підхід, згідно з яким дохід визнається тільки за датою закінчення туру.

Облік витрат ведеться згідно з НП(С)БО 16, а невеликі туристичні фірми можуть вести облік тільки на рахунку 23 (не використовуючи рахунків 92, 93) або лише на рахунках класу 8. Санаторно-курортні заклади використовують рахунки 92 і 93.

Серед витрат туристичної діяльності незначне місце посідають матеріальні витрати та витрати на амортизацію, особливо це стосується діяльності фірм-турагентів.

Для іноземного та зарубіжного туризму характерними є операції з валютою.

Для обліку туристичних ваучерів доцільно використовувати рахунки 209, 28, 351. Нерідко турфірми взагалі не придбавають бланки путівок, а самостійно роздруковують документи, які підтверджують право туриста на участь у турі.

Специфічні рахунки, які використовують для обліку туристичної діяльності:

08 «Бланки суворого обліку» – для узагальнення інформації про неоплачені ваучери (путівки);

331 «Грошові документи в національній валюті» – для обліку оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку та ін.

Облік діяльності туроператора

Діяльність туроператора, який має власну матеріальну базу й формує туристичний продукт без залучення сторонніх організацій, відображається в табл. 7.3.1. До таких туроператорів належать санаторії, турбази, пансіонати, будинки відпочинку тощо. Зазначені суб'єкти туристичної діяльності можуть реалізовувати свої ваучери (путівки) безпосередньо споживачам турпослуг (туристам), а також укладати договори комісії, доручення з турагентами на реалізацію таких ваучерів (путівок).

Облік у туроператора, який не має власної матеріальної бази й самостійно формує тур через укладання відповідних договорів, ведеться на рахунках бухгалтерського обліку такі: (табл. 7.3.1):

Таблиця 7.3.1

Облік діяльності туроператора, який має власну матеріальну базу

Господарська операція	**Д-т**	**К-т**
1	**2**	**3**
Реалізація турпродукту безпосередньо туристові		
Оприбутковано бланки ваучерів	209	631
Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
Відображено вартість бланків на позабалансовому рахунку	08	
Передача заповнених бланків путівок покупцеві		
Віднесено вартість заповнених бланків на витрати	23	20
Списано вартість бланків із позабалансового рахунку	–	08
Відображено доходи майбутніх періодів	331	69
Відображено заборгованість покупця перед турфірмою	36	331
Одержано грошові кошти від покупця в оплату путівок	30, 31	36
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
Нараховано витрати турфірми	23	66, 65

Закінчення таблиці 7.3.1

1	2	3
Відображено дохід від реалізації турпослуг	69	703
Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643
Списано собівартість наданих послуг	903	23
Формування фінансового результату		
Списано собівартість наданих послуг на фінансовий результат	791	903
Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Таблиця 7.3.2

Облік у туроператора, який не має власної матеріальної бази

Господарська операція	Д-т	К-т
Перераховано грошові кошти пансіонатові, ресторановi, АТП, спорткомплексу, бюро екскурсій	371	311
Відображено податковий кредит із ПДВ	641	644
Передача заповнених бланків путівок покупцеві		
Віднесено вартість заповнених бланків на витрати	23	20
Списано вартість бланків із позабалансового рахунку		08
Відображено доходи майбутніх періодів	331	69
Відображено заборгованість покупця перед турфірмою	36	331
Нараховано витрати турфірми	23	66, 65
Одержано грошові кошти від покупця	30, 31	36
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
Списано на витрати собівартість оплачених послуг пансіонату, ресторану, АТП, спорткомплексу, бюро екскурсій	23	631
Списано суму податкового кредиту	644	631
Проведено залік передоплати постачальникам і підрядникам	631	371
Відображено дохід від реалізації турпослуг	69	703
Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643
Списано собівартість наданих послуг	903	23
Формування фінансового результату		
Списано собівартість наданих послуг на фінансовий результат	791	903
Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Облік діяльності турагента

Турагент, здійснюючи діяльність на підставі договору-доручення, отримує як дохід від своєї діяльності комісійну винагороду, яку

одразу залишає собі. Кошти, сплачені туристами за турпродукт, за вирахуванням комісійної винагороди є для турагента транзитними.

Приклад обліку в турагента наведено в табл. 7.3.3.

Таблиця 7.3.3

Обліку в турагента

Господарська операція	Д-т	К-т
Надійшла оплата від туриста за турпродукт	311	685
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
Перераховано грошові кошти туроператорові	371	311
Відображено податковий кредит із ПДВ	641	644
Відображено дохід за датою закінчення туру	361 361	71 703
Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	71 703	643 643
Кошти, перераховані туроператорові, відображено як інші операційні витрати	94	631
Списано ПДВ	644	631
Проведено залік передоплати з туроператором	631	371
Проведено залік авансу, одержаного від туриста	681	361
Нараховано витрати турфірми	23	66, 65
Списано собівартість наданих послуг	903	23
Формування фінансового результату		
Списано собівартість наданих послуг на фінансовий результат	791	903
Списано дохід від реалізації послуг	703 71	791 791
Списано інші операційні витрати	791	94

У табл. 7.3.4. наведено зміст господарських операцій, коли турагент працює «на замовлення» туриста й за його кошти. Турагент у такому разі може заздалегідь за договором купівлі-продажу придбавати ваучери (путівки) в туроператора, а потім реалізовувати їх туристам або без отримання у власність ваучерів на підставі договорів про співробітництво з туроператорами реалізовувати туристам путівки, які фактично будуть отримані ними безпосередньо від туроператора на місці надання турпослуг.

Таблиця 7.3.4

Облік у турагента, який працює «на замовлення»

Господарська операція	Д-т	К-т
Придбано путівки в туроператора	331	631
Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
Перераховано грошові кошти туроператорові за путівки	631	311
Надійшли грошові кошти від туристів за путівки	30, 31	681
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
Нараховано витрати турфірми	23	66, 65
Передано путівки покупцеві	36	703
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	643
Проведено залік передоплати	681	631
Списано номінальну вартість путівки	903	331
Списано собівартість наданих послуг	903	23
Формування фінансового результату		
Списано собівартість наданих послуг на фінансовий результат	791	903
Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Облік реалізації турпродукту без фактичної наявності путівки в турагента наведено в табл. 7.3.5.

Таблиця 7.3.5

Облік реалізації турпродукту без фактичної наявності путівки в турагента

Господарська операція	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Надходження грошових коштів від туристів		
Одержано кошти за путівки	30, 31	681
Одержано комісійну винагороду	30, 31	681
Відображено податкові зобов'язання із ПДВ	643	641
Перераховано грошові кошти тур фірмі за путівки	631	311
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
Проведено залік заборгованості на підставі наданого звіту про виконання договору	681	631
Відображено закриття розрахунків з ПДВ на підставі наданого туроператорові звіту про виконання умов договору про співробітництво	644	643
Відображено суму комісійної винагороди як дохід	361	703
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	643

Закінчення таблиці 7.3.5

1	2	3
Проведено залік авансу, отриманого від туриста	681	361
Формування фінансового результату		
Списано собівартість наданих послуг на фінансовий результат	791	903
Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Деякі туристичні агентства, не підписуючи договори доручення й комісії, надають інформаційні послуги (дані про ціни, якість обслуговування, екскурсійні та розважальні програми туроператорів) без фактичного отримання коштів від туриста й перерахування їх туроператорові. Турист, своєю чергою, оплачує інформаційні послуги турагентства та вояжує за обраним ним маршрутом, оплачуючи послуги туроператора на місці. Відображення цих операцій в обліку наведено в табл. 7.3.6.

Таблиця 7.3.6

Облік надання інформаційних послуг без фактичного отримання коштів від туриста й перерахування їх туроператорові

Господарська операція	Д-т	К-т
Надано туристові (клієнтові) інформаційні послуги з пошуку бази відпочинку згідно з його вимогами	361	703
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
Надійшли грошові кошти від туриста за інформаційні послуги	311	361
Списано собівартість наданих послуг	903	23
Списано собівартість наданих послуг на фінансовий результат	791	903
Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Операції щодо відображення в обліку вітчизняної турфірми реалізації послуг із зарубіжного туризму наведено в табл. 7.3.7 (за умови оплати послуг із придбання іноземної валюти за рахунок турфірми).

Таблиця 7.3.7

Облік послуг із зарубіжного туризму за умови оплати послуг з придбання іноземної валюти за рахунок тур фірми

Господарська операція	Д-т	К-т
1	2	3
Надійшли грошові кошти від туриста	311	681
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
Перераховано грошові кошти для купівлі валюти	333	311

Закінчення таблиці 7.3.7

1	2	3
Нараховано комісійну винагороду банку	92 (23)	631
Здійснено оплату послуг банку	631	333
Зараховано валюту на валютний рахунок вітчизняної турфірми	312	333
Перераховано грошові кошти іноземному туроператорові	685	312
Проведено залік авансу	681	685
Списано на собівартість послуг загальновиробничі витрати	23	91
Відображено суму комісійної винагороди	361	703
Списано ПДВ	703	643
Проведено залік заборгованості	681	361
Списано собівартість наданих послуг	903	23
Списано собівартість наданих послуг на фінансовий результат	791	903
Списано дохід від реалізації послуг	703	791

7.4. Облік туристичних путівок

Підприємства можуть купувати путівки для своїх працівників, оплачуючи їх вартість повністю або частково. Можливе також придбання путівок на санаторно-курортне лікування за рахунок коштів Фонду соціального страхування України.

Згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою Наказом Мінстату України від 13.01.04 р. № 5, вартість путівок на відпочинок і лікування включаються до фонду оплати праці (ФОП). Щоб вартість путівок включити до витрат, треба їх відобразити у складі ФОП (К-т 661) й обумовити в колективному договорі можливість здійснення операцій із придбання путівок для працівників.

Приклад 1. Підприємство придбало для своїх працівників путівку на відпочинок вартістю 109 600 грн (у т. ч. ПДВ). Путівку було придбано за рахунок підприємства та за умови попередньої оплати. Відображення операцій із придбання й видачі працівникам путівки на відпочинок за умови повної оплати їх вартості за рахунок підприємства наведено в табл. 7.4.1.

Таблиця 7.4.1

Облік придбання й видачі працівникам путівок на відпочинок за умови повної оплати їх вартості за рахунок підприємства

Господарська операція	Д-т	К-т	Сума, *грн*
Перераховано передоплату за путівки	371	311	10800
Відображено суму податкового кредиту	641	644	1800
Отримано путівки	331	685	9000
Відображено суму ПДВ, нарахованого на вартість путівок	644	685	1800
Проведено залік заборгованості	685	371	10800
Видано путівки працівникам	377	712 (719)	10800
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	1800
Вартість путівок віднесено до складу витрат на оплату праці	23, 91, 92, 93	661	10800
Списано собівартість переданих путівок	949	331	9000
Проведено зарахування заборгованості після видачі путівок	661	377	10800

*Приклад 2.*За умови попереднього прикладу 70 % вартості путівки сплачує підприємство, решту – працівники внесенням коштів до каси.

Відображення операцій із придбання путівки за умови часткової оплати їх вартості працівником показано в табл. 7.4.2.

Таблиця 7.4.2

Облік придбання путівок працівникам за умови часткової оплати їх вартості працівниками

Господарська операція	Д-т	К-т	Сума, *грн*
Видано путівку працівникові	377	712	10800
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	1800
Відображено частину вартості путівок у складі витрат на оплату праці	23, 91, 92, 93	661	7560
Унесено працівником частину вартості путівки до каси підприємства	301	377	3240
Списано собівартість переданих путівок	949	331	9000
Проведено залік заборгованості	661	377	7560

При придбанні путівок за рахунок коштів Фонду соціального страхування їх вартість не включають до фонду оплати праці.

Приклад 3. Підприємство придбало для працівника путівку до санаторію за рахунок коштів Фонду соціального страхування. Вартість путівки – 3000 грн. Відображення придбання путівок за рахунок коштів Фонду соціального страхування наведено в табл. 7.4.3.

Таблиця 7.4.3

Облік придбання путівок за рахунок коштів Фонду соціального страхування

Господарська операція	Д-т	К-т	Сума, *грн*
Одержано путівку	331	652	3000
Списано заборгованість підприємства перед Фондом соціального страхування	652	685	3000
Видано путівку працівникові	685	311	3000

7.5. Особливості документування й облік готельних послуг

Готель – це суб'єкт підприємницької діяльності з цілодобовим режимом роботи, який діє згідно із законодавством України, надає послуги з надання місць для короткострокового (тимчасового) проживання громадян на термін до 45 діб незалежно від їх постійного проживання і прописки. Проживання понад установлений строк можливе з дозволу адміністрації.

Готельна послуга – це діяльність підприємства з надання користувачеві місця для короткострокового проживання.

Класифікація готелів наведена в ГОСТ та в КВЕД (секція Н, розділ 55):

– готелі без ресторанів;

– готелі з конференц-залами, з послугами ресторанів; мотелі;

– молодіжні турбази та гірські притулки, кемпінги;

– літні будиночки, котеджі, квартири, які здаються на літній період;

– інші місця для короткострокового проживання – зокрема дитячі табори, гуртожитки, школи-інтернати.

Оплата за проживання в готелі згідно з п. 2.5 Правил здійснюється в день поселення мешканців. Громадянинові надається документ про оплату місця та візитна картка готелю. Але оплата може

здійснюватись і останнього дня, строк і форма оплати встановлює адміністрація готелю згідно з п. 3.5 Правил. Інформація про вартість проживання в готелі повинна бути розміщена на видному місці. Можливе попереднє бронювання місць у готелі з оплатою вартості бронювання.

Готелі повинні дотримуватися відповідних санітарних вимог, прибирання в номерах та в інших приміщеннях має здійснюватися з використанням мийних засобів. Мийні засоби для прибирання та прання повинні бути сертифікованими.

Мешканці готелів повинні дотримуватися встановленого порядку проживання, правил пожежної безпеки, підтримувати чистоту в приміщеннях та збереженість майна готелю, у разі пошкодження або втрати останнього – відшкодовувати збитки.

Згідно із законами туристичні послуги підлягають ліцензуванню. Тому готелі, які здійснюють туристичну діяльність, повинні отримати ліцензію. Згідно з Постановою термін дії ліцензії три роки, плата за неї:

– 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо органом ліцензування є центральний орган виконавчої влади;

– 15 неоподатковуваних мінімумів, якщо ліцензію видав місцевий орган виконавчої влади.

Згідно із Законом готельні послуги, які включаються до туристичного продукту, підлягають обов’язковій сертифікації. Рівень якості таких послуг підтверджується сертифікатами. Для отримання певної категорії Правилами передбачено проведення добровільної сертифікації. Категорія готелів позначається зірками, найвища категорія готелю – 5 зірок, мотелю – 4 зірки. Вимоги до рівня матеріально-технічного забезпечення та якості обслуговування для готелів певних категорій визначені в ГОСТ. Зокрема, для три-, чотири- і п’ятизіркових готелів обов’язкова наявність форменого одягу персоналу. Зміна постільної білизни проводиться для готелів із кількістю зірок:

– 1 зірка – раз на 5 днів;

– 2 і 3 зірки –раз на 3 дні;

– 4 і 5 зірок – щодня.

Зміну рушників в одно-, двозіркових готелях потрібно проводити раз на 3 дні, в інших – щодня. Правила містять вимоги щодо частоти зміни постільної білизни, рушників і туалетних речей залежно від категорії готелю, але не рідше двох разів на тиждень.

Усі готелі повинні бути оснащені відповідними меблями й інвентарем, при цьому наявність телевізора, холодильника тощо залежить

від категорії готелю. Обов'язкова для всіх готелів наявність ліжок, для кожного ліжка – двох подушок і двох ковдр, матраца, покривала, підодіяльника, простирадла й наволочок.

Придбання ліцензії й сертифікацію готельних послуг включаються до складу витрат при їх придбанні. У бухгалтерському обліку ліцензії терміном дії понад рік обліковують як нематеріальні активи згідно з НП(С)БО 8, менше року – списують на витрати при придбанні. Витрати на сертифікацію включаються до адміністративних витрат за НП(С)БО 16.

Бухгалтерські проведення з обліку ліцензій і сертифікатів наведено в табл. 7.5.1.

Таблиця 7.5.1

Облік ліцензій і сертифікатів готелю

Господарська операція	Д-т	К-т	Сума, *грн*
Перераховано кошти за ліцензію	685 (371)	311	340
Отримання ліцензії			
– строком дії до року	92	685	340
– строком дії більше року:			
Отримано ліцензію	154	685	340
Зараховано ліцензію до складу нематеріальних активів	127	154	340
Відображено щомісячне нарахування амортизації (340 грн : 36 міс.)	92	133	9,4
Оплачено сертифікацію готельних послуг	685 (371)	311	250
Списано витрати на сертифікацію	92	685	250

Для обліку готельних послуг затверджено форми первинних документів рекомендовані для підприємств, даного виду діяльності, незалежно від форми власності та підпорядкування (табл. 7.5.2):

Таблиця 7.5.2

Форми первинних документів для обліку готельних послуг

Номер форми	Назва документа	Примітки
1	**2**	**3**
1–Г	Анкета мешканця	При оформленні проживання в готелі
2–Г	Реєстраційна картка	
3–Г	Візитна картка	

Закінчення таблиці 7.5.2

1	2	3
4–Г	Рахунок	–
5–Г	Журнал обліку громадян, які проживають у готелі	Для оперативного обліку готельних послуг, отримання інформації про кількість проживальників у готелі й кількість вільних місць (номерів)
6–Г	Журнал обліку іноземців, які проживають у готелі	
9–Г	Відомість руху номерів у готелі	
10–Г	Журнал осіб, які проживають на поверсі	
7–Г	Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів	–
8–Г	Касовий звіт	–

При поселенні в готель громадянин України за наявності паспорта або документа, що його замінює, заповнює анкету мешканця *(форма № 1-Г*) в одному примірнику. В ній наводяться паспортні дані, дата прибуття й вибуття. Анкета передається адміністраторові для реєстрації і зберігається в готелі в період проживання громадянина та протягом місяця після його вибуття.

Іноземні громадяни й особи без громадянства заповнюють реєстраційну картку (*форма № 2-Г*) на підставі документа, що засвідчує особу. Реєстраційні картки зберігаються в готелі два роки. Після оформлення проживання громадянинові видається візитна картка (*форма № 3-Г*) готелю, яка надає йому правона отримання ключів від номера й обслуговування службами готелю.

Журнали 5-Г та 6-Г заповнює адміністратор готелю в одному примірнику при поселенні мешканців. *Журнал 5-Г* застосовують для обліку всіх осіб, які проживають у готелі, і заповнюють на підставі анкет мешканця та реєстраційних карток (форми № 1-Г та 2-Г). *Журнал 6-Г* ведеться за формою, затвердженою МВС України, на підставі реєстраційних карток, паспортів і віз.

Відомість обліку руху номерів у готелі (*форма № 9-Г*) заповнює черговий адміністратор щоденно станом на 9-ту годину й використовують для оперативного обліку звільнення номерів (місць), заселення в номери і проведення ремонтних робіт у номерах. Журнал обліку проживальників на поверсі (*форма № 10-Г*) заповнює щодня черговий на поверсі й містить відомості, потрібні покоївкам для прибирання номерів.

При бронюванні номерів адміністратор заповнює Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів (*форма № 7-Г*) на підставі телефонних дзвінків, телеграм, листів на бронювання, які надійшли від фізичних чи юридичних осіб. Оплата за бронювання стягується в розмірі 50 % вартості місця (номера) за добу. У разі запізнення громадян стягується додатково плата за фактичний час невикористання місця, але не більше ніж за добу; при запізненні понад добу броня анулюється.

Оплата готельних послуг оформляється документами за формами № 4-Г і 8-Г. Плата за проживання справляється відповідно до єдиної розрахункової години – 12 години дня з використанням РРО або з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів (тільки в разі оплати готельних послуг, при цьому окремо послуги ресторанів тощо оплачуються тільки через РРО). Під час оплати готельних послуг адміністратор виписує рахунок (*форма № 4-Г*) у двох примірниках: перший видається мешканцеві, другий щодня здається до бухгалтерії. У рахунку наводиться вартість основних і додаткових послуг (користування телевізором, холодильником тощо) з урахуванням ПДВ. Рахунок оформляється за будь-якої форми обробки документа (ручної, електронної) і за будь-якого виду розрахунка (готівкового, безготівкового). На підставі складених рахунків касир, портьє або інша особа, яка виконує розрахунки, складає в одному примірникові касовий звіт (*форма № 8-Г*), який щоденно здається до бухгалтерії разом з одним примірником рахунка та касовою стрічкою РРО. У рахунку наводиться перелік наданих послуг, і за кожною з них – кількість наданих послуг та їх вартість. Суми ПДВ наводяться загалом за рахунком. Окремо зазначається сума повернених коштів.

Повернення коштів здійснюється, якщо сплачена при поселенні сума не використовується повністю (наприклад, у разі дострокового від'їзду), і оформляється згідно з Інструкцією в такому порядку:

– адміністратор отримує від мешканця попередні розрахункові документи;

– мешканець подає заяву про повернення коштів на ім'я керівництва готелю в довільній формі, яка є підставою для повернення коштів;

– касир повертає кошти після пред'явлення паспорта (або іншого документа) з оформленням видаткового касового ордера або з реєстрацією видачі коштів через РРО;

– мешканцеві повертають розрахункові документи за фактично отримані послуги з відміткою про повернення невикористаної суми.

До особливостей надання готельних послуг, які впливають на організацію обліку, належать:

1. Сезонний характер споживання готельних послуг.

2. Практично неможливо оцінити витрати, здійснені для надання конкретної послуги, тому витрати визначають у момент їх виникнення, незалежно від строку оплати послуги.

3. Основний об'єкт обліку – номерний фонд. Усі прямі витрати списуються на нього;

4. Немає загальних виробничих витрат.

5. Велика частка амортизаційних відрахувань.

6. У готелях, які мають у своїй структурі ресторан, перукарню, магазин, автостоянку й інші об'єкти, облік витрат ведеться за кожним із них з урахуванням специфіки і правил роботи об'єкта. При цьому для кожного об'єкта відкривається окремий субрахунок рахунка 23 або 93.

7. Доходи виникають здебільшого під час оплати. Оплата частіше здійснюється в касу.

8. При групуванні витрат за елементами та статтями до матеріальних витрат включаються, крім інших, засоби гігієни, медикаменти, спеціальний і формений одяг тощо.

9. Окремими статтями витрат можна виділити витрати:

– на підготовку до осінньо-зимового періоду;

– утримання й ремонт основних засобів;

– ремонт й обслуговування побутових приладів;

– проведення протипожежних заходів;

– оплату комунальних послуг (опалення, освітлення, водопостачання, вивезення й утилізація побутових відходів, дезинфекція, дезинсекція, дератизація приміщень).

10. Є особливості обліку постільної білизни, форменого одягу й постільних речей.

Облік матеріальних активів

Номерний фонд готелю комплектують ліжками, постільними речами (матраци, подушки, ковдри), приліжковими килимками, стільцями, столами, шафами, дзеркалами, телевізорами, холодильниками тощо залежно від категорії готелю. При цьому, як зазначали, є обов'язковий мінімальний набір постільних речей, постільної білизни (простирадла, підодіяльники, наволочки), інвентарю. Потрібну для готелю кількість постільної білизни й рушників розраховують відповідно кількості ліжко-місць та частоти зміни білизни в готелі певної категорії.

У бухгалтерському обліку постільну білизну обліковують частіше як МШП (рахунок 22), постільні речі – як інші необоротні матеріальні активи (субрахунок 112), інвентар – на субрахунку 106 або 112 залежно від вартості.

Мийні засоби, які використовують для прибирання і для прання, обліковують на субрахунку 201.

Формений одяг обліковують на рахунку 22 або субрахунку 112 згідно з обліковою політикою готелю. Для три-, чотири- і п'ятизіркових готелів наявність форменого одягу в обслуговувального персоналу обов'язкова, і його вартість включається до валових витрат при придбанні (або через амортизаційні відрахування, якщо він належить до інших необоротних матеріальних активів). Для готелів нижчих категорій або без категорій витрати на придбання форменого одягу можна включати до складу витрат при оподаткуванні як складову частину витрат на оплату праці. При цьому вартість безоплатно виданого форменого одягу (або сума знижки в разі його пільгового продажу персоналу) додається до сукупного оподатковуваного доходу працівника).

Бухгалтерські проведення з обліку придбання матеріальних активів наведено в табл. 7.5.3, а з обліку їх використання – у табл. 7.5.4.

Таблиця 7.5.3

Облік придбання матеріальних активів

Господарська операція	Д-т	К-т
Отримано формений одяг	22	631
Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
Оплачено формений одяг	631	311
Отримано холодильники	152	685
Відображено податковий кредит із ПДВ	641	685
Уведено холодильники в експлуатацію	106	152
Оплачено холодильники	685	311
Придбано постільну білизну	22	631
Відображено ПДВ	641	631
Передано постільну білизну в експлуатацію	23	22
Придбано постільні речі	153	631
Відображено ПДВ	641	631
Передано постільні речі в експлуатацію	112	153
Придбано мийні засоби	201	631
Відображено ПДВ	641	631
Оплачено мийні засоби	631	311

Витрати готелю обліковуються на рахунках 23 і 92, можливе також використання для цього рахунка 91 «Загальновиробничі витрати». Як зазначали, до рахунка 23 можуть відкриватись окремі субрахунки. За наявності в готелі ресторану, магазину, бару для обліку їх витрат обігу використовують рахунок 93.

Таблиця 7.5.4

Облік використання матеріальних активів

Господарська операція	Д-т	К-т
Оплачено готельні послуги при поселенні	30	703
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641
Перераховано суму курортного збору до бюджету	642	311
Нараховано борг за опалення, освітлення тощо	23, 92	685
Відображено податковий кредит із ПДВ	641	685
Оплачено комунальні послуги	685	311
Передано в експлуатацію постільну білизну	23	22
Оплачено медичний огляд персоналу	371	311
Відображено ПДВ	641	644
Списано витрати на медичний огляд	23, 92	685
Списано ПДВ	644	685
Здійснено залік авансу	685	371
Нараховано амортизацію інвентарю	23	131
Нараховано амортизацію на вартість постільних речей (50 % при передачі в експлуатацію)	23	132
Нараховано амортизацію номерного фонду	23	131
Передано в номери мийні засоби	23	201
Нараховано зарплату й відрахування на соціальні заходи	23, 92	661, 65

Собівартість послуг готелю розраховується, виходячи з фактичних витрат за відповідними елементами та статтями витрат. Собівартість одного місця на добу визначається діленням повної собівартості на кількість номерного фонду (з урахуванням категорії номерів – одно-, двомісні, «люкс» тощо). Можна визначати собівартість 1 м^2 діленням повної собівартості на площу номерного фонду.

Дохід готелю обліковують за кредитом субрахунка 703 у кореспонденції із субрахунком 301 при готівкових розрахунках і з субрахунком 361 – при безготівкових розрахунках.

Перелік нормативних документів, які регулюють діяльність туристичних підприємств

1. Закон України «Про туризм» від 15 вересня 1995 р. № 324/95-ВР зі змінами ідоповненнями, внесеними Верховною Радою України від 11.02.2015 № 124-19 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/324/95-вр.

2. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15.

3. Закон України «Про захист прав споживачів» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1023-12.

4. Закон України «Про страхування» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/85/96-вр.

5. Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/222-19.

6. Закон України «Про якість та безпеку харчування і продовольчої сировини» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2809-15.

7. Закон України «Про рекламу»[Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/270/96-вр.

8. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

9. Правила оформлення візових документів для в'їзду в Україну [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/567-2011-п.

10. Правила користування готелями і надання готельних послуг в Україні та іншими [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0413-04.

11. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

12. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

13. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.

14. Інструкція про застосування Плану рахунків та Порядком подання фінансової звітності [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0919-04.

Рекомендована література

1. Абрамов В. В. Тонкошкур М. В. Історія туризму : підручник. Х. : Харк. нац. акад. міського госпо-ва, 2010. 294 с.

2. Величко В. В. Організація рекреаційних послуг : навч. посіб. Харк. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. Х. : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2013. 202 с.

3. Гонтаржевська Л. І. Ринок туристичних послуг в Україні : навч. посіб. Донецьк : Східний вид. дім, 2008.

4. Дядечко Л. П. Економіка туристичного бізнесу : навч. посіб. К. : Центр навч. л-ри, 2007. 224 с.

5. Круль Г. Я. Основи готельної справи : навч. посіб. К. : Центр навч. л-ри, 2011. 368 с.

6. Кудла Н. Є. Маркетинг туристичних послуг : навч. посіб. Львів. ін-т економіки і туризму. К. : Знання, 2011. 351 с.

7. Мальська М. П. Худо В. В. Туристичний бізнес: теорія та практика : навч. посіб. К. : Центр навч. л-ри, 2007. 424 с.

8. Масляк П. О. Країнознавство : підручник 2-ге вид., випр. К. : Знання, 2008. 292 с.

9. Організація туризму : підручник / І. М. Писаревський, С. О. Погасій, І. Б. Андренко та ін. ; за ред. І. М. Писаревського. Х. : ХНАМГ, 2008. 541 с.

10. Управління регіональним розвитком туризму : навч. посіб. / за ред. В. Ф. Семенова ; Одес. держ. екон. ун-т. Одеса : Одес. держ. екон. ун-т, 2011. 225с.

Контрольні питання

1. Туристичні послуги – це …
2. Що включає в себе туристичний комплекс?
3. За напрямом діяльності розрізняють туристичні фірми …
4. Які документи повинен мати суб’єкт туристичної діяльності для здійснення такої діяльності?

5. Що є об’єктом сертифікації послуг?

6. Які документи потрібно подати для отримання ліцензії на туристичну діяльність?

7. Як відображають витрати на сертифікацію послуг туристичні фірмами та готелі?

8. Який порядок отримання загальногромадянських закордонних паспортів?

9. Поясніть відмінності визначення дати відображення доходу (виручки) від реалізації тур продукту залежно від виду договору на туристичні послуги.

10. Назвіть два підходи визначення дати виникнення доходу від реалізації туристичних путівок. Який із них найбільш оптимальний?

11. За якими ставками ПДВ оподатковується туристична діяльність і готельні послуги?

12. Назвіть особливості обліку туристичної діяльності.

13. Визначте основні правила ведення господарської діяльності готелів.

14. Охарактеризуйте облік доходів і витрат готельних послуг.

15. Поясніть облік придбання та використання матеріальних активів у готелі.

16. Визначте варіанти обліку придбання путівок.

17. Які інформацію повинен містити договір на туристичне обслуговування?

18. Як оприбутковується ліцензія в бухгалтерському обліку?

Задачі для виконання

Задача 1

За договором із туроператором турагентові належить 10 % агентських, у т. ч. ПДВ. Турист купив турпоїздку, за яку туроператор виставив рахунок на 8000 грн.

Згідно з агентським договором турагент має право утримати свою винагороду з виручки, отримані від туриста.

Відобразити операції в кореспонденціях.

Задача 2

За договором із туроператором турагентові належить 20 % агентських, у т. ч. ПДВ.

Турист купив турпоїздку, за яку туроператор виставив рахунок на 12 000 грн. Згідно з агентським договором турагент має право утримати свою винагороду з виручки, отримані від туриста.

Відобразити операції в кореспонденціях.

Задача 3

Готель розміщує групу туристів на три дні, з 18.03.20__ р. до 20.03.20__ р. включно. Вартість послуг без урахування ПДВ – 7200 грн (із розрахунку 2400 грн на день).

Дохід у бухгалтерському обліку готелю відображається на дату надання послуг. Собівартість цих послуг визначається за наслідками календарного місяця, у якому послуги надавалися, і становить 6500 грн.

Відобразити операції в кореспонденціях.

Задача 4

Готель розміщує групу туристів із 30.03.20__ р. до 01.04.20__ р.

Собівартість послуг за період із 30.03.20__ р. до 31.03.20__ р. – 3000 грн. За 01.04.20__ р. ціну визначено за наслідками квітня 20__ р. – 1900 грн.

Згідно з обліковою політикою готелю для визначення доходу від надання послуг оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться вивченням виконаної роботи.

На кінець березня 20__ р. (на дату балансу) готель визнає дохід від надання послуги на суму 4800 грн (2400 х 2 дні) без урахування ПДВ. Собівартість реалізованих послуг – 3000 грн.

Інша частина вартості послуг проживання, яку включають до туристичного продукту, визнається доходом уже у квітні, а саме 01.04.20__ р. – 2400 грн без урахування ПДВ. Собівартість цих послуг 1900 грн.

Відобразити операції в кореспонденціях.

Задача 5

Між надавачами послуг і туроператором укладено агентський договір, за яким надавачі послуг зобов’язують туроператора укласти з туристами від імені і за рахунок надавачів послуг договори з надання туристичних послуг.

На підставі таких укладених договорів туроператором сформовано туристичний продукт (тур), продажна вартість якого – 72 000 грн, у т. ч. ПДВ, тобто згідно з договором із надавачами послуг саме за такою вартістю слід продати послуги туристам.

Винагороду туроператора визначено в розмірі 24 000 грн, у т. ч. ПДВ, яку згідно з договором туроператор повинен утримати з виручки від продажу турпродукту. Надавачам послуг перераховується сума за вирахуванням винагороди – 48 000 грн (72 000 – 24 000), ПДВ –?

Своєю чергою, туроператор уклав субагентський договір із турагентом, згідно з яким турагент повинен від імені й за рахунок надавачів послуг укласти з туристами договори з надання туристичних послуг (продати ваучер).

Винагороду турагента визначено в розмірі 6000 грн, у т. ч. ПДВ, яку згідно з договором турагент повинен утримати з виручки від продажу турпродукту. Туроператорові перераховується сума за вирахуванням винагороди – 66 000 грн (72 000 – 6000).

Відобразити операції в кореспонденціях.

Задача 6

Турагент уклав із туристами договори з надання турпослуг (продав ваучер).

З отриманих коштів 72 000 грн перераховано туроператорові 66 000 грн. Утримана винагорода турагента – 6000 грн, у т. ч.

Підписано акт надання послуг між турагентом і туроператором.

Витрати (адміністративні) турагента на ведення власної діяльності (оренда офісу, комунальні послуги, зарплата працівників з нарахуваннями) становлять 4500 грн, у т. ч. ПДВ – 100 грн.

Туроператор з отриманих від турагента коштів 66 000 грн перерахував надавачам послуг 48 000 грн. Загальна сума його винагороди становить 24 000 грн, у т. ч. ПДВ.

Підписано акт надання послуг між турагентом і надавачами послуг.

Витрати (адміністративні) туроператора на ведення власної діяльності (оренда офісу, комунальні послуги, зарплата працівників із нарахуваннями) становлять 11 000 грн, у т. ч. ПДВ – 400 грн.

Після отримання оплати від туроператора надавачі послуг надали послуги туристам. Вартість наданих послуг становить 72 000 грн, у т. ч. ПДВ.

Витрати діяльності (амортизація основних засобів, послуги інших організацій, зарплата працівників із нарахуваннями, витрати матеріалів) становлять лише 36 000 грн, у т. ч. ПДВ – 2000 грн:

– виробничі прямі витрати – 20 000 грн;

– загальновиробничі витрати – 9000 грн (складаються зі змінних загальновиробничих і постійних розподілених, які розподілено насобівартість реалізованих послуг);

– адміністративні витрати – 7000 грн.

Відобразити операції в кореспонденціях.

Задача 7

Між надавачем послуг і туроператором укладено агентський договір. На підставі таких договорів туроператор сформував туристичний продукт вартістю 72 000 грн (у т. ч. ПДВ).

Винагорода туроператора – 24 000 грн, тобто надавач послуг отримає 48 000 грн. Своєю чергою туроператор уклав договір із турагентом.

Винагорода турагента – 6000 грн. Туроператор перераховується 66 000 грн (72000–6000).

Відобразити операції в обліку турагента йа туроператора.

Задача 8

Готель прийняв туристів на три дні: з 18.06 до 20.06.20__ р. Вартість послуг без урахування ПДВ – 3600 (по 1200 за день). Дохід в обліку буде сформовано 20.06 на суму 3600 грн.

Відобразити операції в кореспонденція.

Задача 9

Туристи розміщуються з 29.06 до 01.07.20__ р. Вартість послуг 3600 грн. Собівартість послуг із 29.06 до 30.06 – 1500 грн.

За 01.07 ціну визначено в розмірі 850 грн. На кінець червня готель визнає дохід на рівні 2400 (1200 х 2). Собівартість реалізації – 1500 грн. Інша частина вартості, тобто 1200 грн, визнається доходом у липні місяці (01.07), собівартість цих послуг – 850 грн.

Відобразити операції в кореспонденціях.

Тести до теми 7

1. *До туристичних підприємств не належать:*

а) санаторії;

б) пансіонати;

в) ресторани;

г) турбази;

ґ) будинки відпочинку.

2. Туризм – це …

а) виїзд людини з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних або професійно-ділових цілях для зайняття оплачуваною діяльністю;

б) виїзд людини на постійне місце проживання в іншу країну в оздоровчих, пізнавальних або професійно-ділових цілях;

в) послуги суб'єктів туристичної діяльності щодо розміщення, харчування, транспортного, інформаційно-рекламного обслуговування, а також послуги закладів культури, спорту, побуту, розваг тощо, спрямовані на задоволення потреб туристів;

г) комплекс туристичних послуг, потрібних для задоволення потреб туриста під час його подорожі;

ґ) тимчасовий виїзд людини з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних або професійно-ділових цілях без зайняття оплачуваною діяльністю.

3. Турист (мандрівник) – це особа, яка:

а) здійснює подорож по Україні або в іншу країну з різною, не забороненою законами країни перебування метою, на термін від 24 годин до шести місяців;

б) здійснює подорож по Україні або в іншу країну з різною, не забороненою законами країни перебування метою, на термін від трьох днів до шести місяців;

в) здійснює подорож по Україні або в іншу країну з різною, не забороненою законами країни перебування метою, на термін від 24 годин до одного місяця;

г) здійснює подорож по Україні або в іншу країну з різною, не забороненою законами країни перебування метою, на термін від 24 годин до одного року;

г) здійснює подорож по Україні або в іншу країну з різною, не забороненою законами країни перебування метою, на термін від 12 годин до десяти місяців.

4. За напрямом діяльності розрізняють такі туристичні фірми:

а) позитивні, негативні;

б) ініціативні, рецептивні, змішані;

в) зовнішні, внутрішні;

г) ініціативні, рецептивні;

ґ) ініціативні, рецептивні, зовнішні, внутрішні.

5. Виробничу діяльність туристичних підприємств не регламентує такий Закон України:

а) ГКУ;

б) «Про страхування»;

в) «Про інтелектуальну власність»;

г) «Про ліцензування певних видів господарської діяльності»;

ґ) «Про рекламу».

6. Ліцензії на міжнародні перевезення пасажирів видає:

а) Міністерство транспорту України;

б) Міністерство інфраструктури України;

в) Міністерство культури України;

г) Міністерство економіки України;

ґ) Міністерство фінансів України.

7. Відповідно до законодавчих актів суб'єкти туристичної діяльності – підприємства, установи, фізичні особи, зареєстровані в установленому чинним законодавством України порядку, обов'язково повинні мати:

а) ліцензію, затверджену відповідним органом, який її видав;

б) патент на здійснення туристичної діяльності;

в) сертифікат якості туристичних і готельних послуг та ліцензію, затверджену відповідним органом, який її видав;

г) сертифікат якості туристичних і готельних послуг та туристичний ваучер;

ґ) патент, на здійснення туристичної діяльності й договір із клієнтами.

8. Закордонний паспорт для виїзду за кордон видається на період:

а) до 10 років із можливістю продовження на такий самий термін;

б) до 5 років із можливістю продовження на такий самий термін;

в) до 7 років із можливістю продовження на такий самий термін;

г) до 15 років із можливістю продовження на такий самий термін;

г) до 20 років із можливістю продовження на такий самий термін.

9. Патент – це:

а) державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності або його структурного (відокремленого) підрозділу займатися окремими видами підприємницької діяльності;

б) державне свідоцтво, що засвідчує дозвіл на право здійснення суб'єктом підприємництва окремих видів діяльності, яке видають органи державного регулювання;

в) документ, оформлений у бездокументарній формі, що підтверджує право на здійснення окремих видів діяльності;

г) документ, який засвідчує угоду двох або більше юридичних чи фізичних осіб про встановлення, зміну або припинення їх спільних дій згідно із зафіксованими в ньому цивільними правами та обов'язками.

г) державний документ, оформлений у бездокументарній формі, що засвідчує дозвіл на право здійснення суб'єктом підприємництва окремих видів діяльності, яке видається органами державного регулювання.

10. Туристична діяльність не здійснюється на підставі таких видів договорів:

а) договору страхування;

б) договору комісії;

в) договору комерційної концесії;

г) договору доручення;

г) договору купівлі-продажу.

11. Турист має право відмовитися від виконання договору, а суб'єкт туристичної діяльності зобов'язаний повернути йому всі раніше сплачені кошти в разі перевищення ціни туристичного продукту більше ніж на: відсотків первісної ціни

а) 2 % первісної ціни;

б) 3 % первісної ціни;

в) 10 % первісної ціни;
г) 5 % первісної ціни;
г) 1 % первісної ціни.

12. У скількох примірниках виготовляється бланк ваучера:
а) в одному;
б) у двох;
в) у трьох;
г) у чотирьох;
г) у п'яти.

13. Туристський ваучер – це:
а) документ, який підтверджує статус особи чи групи осіб як туристів, оплату послуг чи її гарантію і є підставою для отримання туристом чи групою туристів туристичних послуг;
б) документ щодо розміщення, харчування, транспортного, інформаційно-рекламного обслуговування, а також послуги закладів культури, спорту, побуту, розваг тощо, спрямовані на задоволення потреб туристів;
в) комплекс туристичних послуг, потрібних для задоволення потреб туриста під час його подорожі;
г) комплекс послуг і товарів, матеріальних і нематеріальних благ та ресурсів, призначених для туристичного споживання, яких реалізують на ринку туристичних послуг;
г) діяльність із надання різноманітних туристичних послуг відповідно до вимог Закону України «Про туризм» й інших актів законодавства України.

14. Базою оподаткування операцій із продажу туристичних послуг, споживання і використання яких здійснюють резиденти за межами митної території України:
а) транзитні кошти;
б) комісійна винагорода;
в) дохід;
г) витрати;
г) майно суб'єкта туристичної діяльності.

15. Термін дії ліцензії на туристичні послуги становить:
а) рік;
б) 2 роки;

в) 3 роки;
г) 5 років;
г) 10 років.

16. Якщо органом ліцензування є центральний орган виконавчої влади, то вартість ліцензії становить:
а) 10 неоподатковуваних мінімумів;
б) 15 неоподатковуваних мінімумів;
в) 20 неоподатковуваних мінімумів;
г) 30 неоподатковуваних мінімумів;
г) 40 неоподатковуваних мінімумів.

17. Підприємства можуть купувати путівки на санаторно-курортне лікування за рахунок коштів:
а) Пенсійного фонду;
б) Фонду соціальних інвестицій;
в) Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;
г) Фонду соціального захисту населення;
г) Фонду соціального страхування.

18. Готель пропонує послуги із надання місць для короткострокового (тимчасового) проживання громадян на термін до:
а) 20 діб;
б) 30 діб;
в) 35 діб;
г) 40 діб;
г) 45 діб.

19. Готель – це:
а) суб'єкт підприємницької діяльності з цілодобовим режимом роботи, який надає послуги з надання місць для короткострокового (тимчасового) проживання громадян незалежно від їх постійного проживання і прописки;
б) підприємство готельного типу, яке спеціалізується на прийомі та обслуговуванні туристів, які подорожують автотранспортом, має набір готельних послуг, повний комплекс технічного обслуговування;
в) рекреаційний заклад, дім відпочинку або певний готель, де людина може поновити власні фізичні ресурси, оздоровитися та відпочити;

г) юридична особа, створена згідно із законодавством України, для якої винятковою діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг;

г) суб'єкт підприємницької діяльності, який здійснюють посередницьку діяльність із реалізації туристичного продукту туроператорів і туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності.

20. Найвища категорія мотелю:

а) 5 зірок;
б) 4 зірки;
в) 3 зірки;
г) 2 зірки;
г) 1 зірка.

21. Зміну постільної білизни для три зіркових готелів проводять:

а) щодня;
б) раз на 5 дні;
в) раз на 4 дні;
г) раз на 3 дні;
г) раз на 2 дні.

22. Витрати на сертифікацію включають до:

а) інших операційних витрат;
б) операційних витрат;
в) виробничих витрат;
г) збутових витрат;
г) адміністративних витрат.

23. На якому рахунку в готелях обліковується постільна білизна:

а) 22;
б) 201;
в) 112;
г) 117;
г) 116.

24. Згідно з підпунктом 7.2.6 Закону про ПДВ, готелі не виписують податкових накладних, а право на податковий кредит покупець отримує на підставі:

а) рахунка фактури;
б) готельного рахунку й чека;

в) накладної;
г) виписки банку;
г) прибуткових і видаткових касових ордерів.

25. Курортний збір стягується з осіб, які проживають у готелях у курортній місцевості, розміром не більше:
а) 10 % неоподатковуваного мінімуму доходів громадян;
б) 15 % неоподатковуваного мінімуму доходів громадян;
в) 20 % неоподатковуваного мінімуму доходів громадян;
г) 25 % неоподатковуваного мінімуму доходів громадян;
г) 30 % неоподатковуваного мінімуму доходів громадян.

26. Клас професійного ризику виробництва для готелів із ресторанами й без становить:
а) 5;
б) 7;
в) 12;
г) 15;
г) 20.

27. У скількох примірниках виписується рахунок (форма № 4-Г) під час оплати готельних послуг адміністратором:
а) у одному;
б) у двох;
в) у трьох;
г) у чотирьох;
г) у п’ятьох.

28. У бухгалтерському обліку згідно з НП(С)БО 8 ліцензії терміном дії більше року обліковують як:
а) інші необоротні матеріальні активи;
б) нематеріальні активи;
в) інші необоротні активи;
г) довгострокові фінансові інвестиції;
г) короткострокові фінансові інвестиції.

29. На якому рахунку в готелях обліковуються мийні засоби:
а) 22;
б) 201;
в) 112;

г) 117;
г) 116.

30. Оприбуткування бланків ваучерів відображається кореспонденцією:
а) Дт 22 – Кт 631;
б) Дт 201 – Кт 631;
в) Дт 112 - Кт 685;
г) Дт 117 – Кт 685;
г) Дт 209 – Кт 631.

31. На якому позабалансовому рахунку в готелях відображають вартість туристських ваучерів:
а) 01;
б) 02;
в) 05;
г) 07;
г) 08.

32. Відображено заборгованість покупця перед турфірмою відображається кореспонденцією:
а) Д-т 371 – К-т 311;
б) Д-т 36 – К-т 311;
в) Д-т 30 – К-т 36;
г) Д-т 36 – К-т 331;
г) Д-т 331 – К-т 69.

33. Відображено дохід від реалізації турпослуг відображають кореспонденцією:
а) Д-т 331 – К-т 69;
б) Д-т 69 – К-т 703;
в) Д-т 30 – К-т 701;
г) Д-т 30 – К-т 36;
ґ) Д-т 31 – К-т 702.

34. Перераховано грошові кошти пансіонату, ресторану, АТП, спорткомплексу, бюро екскурсій відображають кореспонденцією:
а) Д-т 371 – К-т 311;
б) Д-т 375 – К-т 331;
в) Д-т 23 – К-т 311;

г) Д-т 361 – К-т 331;
г) Д-т 631 – К-т 371.

35. Отримання комісійної винагороди туристичною фірмою відображають кореспонденцією:
а) Д-т 375 – К-т 331;
б) Д-т 631 – К-т 331;
в) Д-т 31 – К-т 681;
г) Д-т 30 – К-т 631;
г) Д-т 361 – К-т 703.

36. Надано туристові (клієнтові) інформаційні послуги з пошуку бази відпочинку згідно з його вимогами відображають кореспонденцією:
а) Д-т 631 – К-т 371;
б) Д-т 361 – К-т 701;
в) Д-т 371 – К-т 311;
г) Д-т 361 – К-т 331;
г) Д-т 361 – К-т 703.

37. Видано путівки працівникам відображають кореспонденцією:
а) Д-т 361 – К-т 701;
б) Д-т 371 – К-т 311;
в) Д-т 377 – К-т 703;
г) Д-т 377 – К-т 712;
г) Д-т 361 – К-т 703.

38. Придбання постільної білизни готелем відображають кореспонденцією:
а) Д-т 22 – К-т 631;
б) Д-т 201 – К-т 631;
в) Д-т 112 – К-т 685;
г) Д-т 209 – К-т 631;
г) Д-т 117 – К-т 685.

39. Придбання миючих засобів готелем відображають кореспонденцією:
а) Д-т 201 – К-т 631;
б) Д-т 112 – К-т 685;
в) Д-т 209 – К-т 631;
г) Д-т 117 – К-т 685.
г) Д-т 22 – К-т 631.

40. Відображено суму курортного збору:
а) Д-т 712 – К-т 641;
б) Д-т 703 – К-т 641;
в) Дт 703 – К-т 642;
г) Дт 701 – К-т 641;
г) Д-т 702 – К-т 642.

41. Передано в номери готелю мийні засоби:
а) Д-т 23 – К-т 685;
б) Д-т 26 – К-т 23;
в) Д-т 23 – К-т 112;
г) Д-т 23 – К-т 22;
г) Д-т 23 – К-т 201.

42. Нараховано амортизацію на вартість постільних речей (50 % при передачі в експлуатацію):
а) Дт 22 – Кт 131;
б) Дт 23 – Кт 132;
в) Дт 201 – Кт 132;
г) Дт 201 – Кт 133;
г) Дт 22 – Кт 133.

43. Нараховано амортизацію номерного фонду:
а) Д-т 22 – К-т 131;
б) Д-т 23 – К-т 131;
в) Д-т 201 – К-т 133;
г) Д-т 22 – К-т 133;
г) Д-т 23 – К-т 132.

44. Списано витрати на медичний огляд:
а) Д-т 23 – К-т 631;
б) Д-т 93 – К-т 685;
в) Д-т 92 – К-т 685;
г) Д-т 94 – К-т 631;
г) Д-т 371 – К-т 311.

45. Організаційні форми суб'єктів туристичної діяльності:
а) ресторани;
б) фірма-турагент;

в) санаторії;
г) пансіонати;
ґ) готелі.

46. Фірма-турагент реалізує за певну винагороду тури фірми-туроператора на підставі:
а) договору комісії;
б) договору доручення;
в) договору комерційної концесії;
г) агентської угоди;
ґ) договору купівлі-продажу.

47. Оформлення туристичної документації та страхування туристів можуть здійснювати:
а) лише туроператор;
б) лише турагент;
в) туроператор і турагент;
г) страхова компанія;
ґ) страхова компанія і туроператор.

48. Мета ліцензування туристичної діяльності полягає в:
а) захисті інтересів і прав споживачів;
б) забезпеченні уніфікованої оцінки рівня наданих послуг;
в) посиленні правопорядку й забезпечення особистої безпеки туристів та зберігання їх майна;
г) організації туристичних поїздок за межі України;
ґ) правильні відповіді а, б, в.

Відповіді на тести до теми 7

Номер тестового завдання	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Правильна відповідь	в	ґ	г	б	в	б	в	а	а	в
Номер тестового завдання	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**
Правильна відповідь	г	в	а	б	в	в	ґ	ґ	а	б
Номер тестового завдання	**21**	**22**	**23**	**24**	**25**	**26**	**27**	**28**	**29**	**30**
Правильна відповідь	г	ґ	а	б	а	в	б	б	б	ґ
Номер тестового завдання	**31**	**32**	**33**	**34**	**35**	**36**	**37**	**38**	**39**	**40**
Правильна відповідь	ґ	г	б	а	в	ґ	г	а	а	в
Номер тестового завдання	**41**	**42**	**43**	**44**	**45**	**46**	**47**	**48**		
Правильна відповідь	ґ	б	б	в	б	г	в	ґ		

Тема 8

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В АПТЕКАХ

8.1. **Особливості організації обліку аптечної діяльності**

8.2. **Документальне оформлення й облік надходження лікарських засобів**

8.3. **Організація зберігання й обліку лікарських препаратів**

8.4. **Облік реалізації та списання лікарських засобів**

Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання

Тести до теми 8

8.1. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ АПТЕЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Аптечний бізнес – одна з найприбутковіших сфер діяльності, оскільки на аптечний товар завжди й повсюди є попит. Однак аптечна установа повинна ставити за мету не лише отримання прибутку. Основним завданням має бути забезпечення населення лікарськими засобами й виробами медичного призначення. Держава має здійснювати особливий контроль в аптечному бізнесі, зважаючи на те, що він пов'язаний із охороною здоров'я громадян.

Ведення обліку аптечної діяльності регулюють такі нормативні документи:

– *Закон про лікарські засоби* – Закон України від 04.04.96 р. № 123/96-ВР «Про лікарські засоби» за ред. від 19.03 2015 р.;

– *Перелік прекурсорів* – Перелік наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, з обігом яких пов'язана діяльність, що підлягає ліцензуванню, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 03.06. 2009 р. № 589;

– *Порядок обігу прекурсорів* – Порядок обігу наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів в державних і комунальних закладах охорони здоров'я України, затверджений Наказом МОЗ України від 07.08. 2015 № 494;

– *Правила роздрібної реалізації* – Правила роздрібної реалізації лікарських засобів, установлені постановою Кабінету Міністрів України від 03.02. 2010 р. № 259.

– *Закон про ліцензування* – Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 02.03. 2015 № 222 – VIII;

– *Ліцензійні умови* – Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібної торгівлі лікарськими засобами, затверджені Наказом Держкомпідприємництва та МОЗ України від 03.03. 2009 № 46/133;

– *Правила виписування рецептів* – Правила виписування рецептів на лікарські засоби та вироби медичного призначення, затверджені Наказом МОЗ України від 31.05. 2006 № 348;

– *Закон про податок на прибуток* - Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР;

– *Податковий Кодекс України* від 02.12. 2012 №2755 – VI;

– *Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності»* від 04.11.2011 № 4014-VI.

Аптечні установи – це аптечні склади, бази, об'єднання, асоціації, фірми, корпорації, які займаються реалізацією медикаментів та виробів медичного призначення. Окрім торгівлі готовими ліками, предметом діяльності аптечних установ може бути й самостійне їх виготовлення для подальшої реалізації.

Специфіка діяльності аптек як торговельних підприємств визначається специфікою товарів, що реалізуються, – лікарських засобів і виробів медичного призначення.

Правовідносини, пов'язані з виготовленням, реалізацією та контролем за якістю лікарських засобів, регламентує *Закон про лікарські засоби.*

Стаття *2 Закону про лікарські засоби* визначає *лікарські засоби* як речовини або їх суміші природного, синтетичного чи біотехнологічного походження, які застосовують для запобігання вагітності, профілактики, діагностики та лікування захворювань людей або зміни стану й функцій організму.

До складу лікарських засобів належать також і ті, які включаються до *Переліку прекурсорів.* Здійснення діяльності, пов'язаної з їх виготовленням і реалізацією, потребує особливого контролю.

Виготовлятись і реалізовуватись на території України можуть лише ті лікарські засоби, які згідно з положенням Порядку державної реєстрації (перереєстрації) лікарського засобу, затвердженого Постановою КМУ від 26. 05. 2005 р. № 376 пройшли державну реєстрацію (крім випадків, передбачених ст. 9 Закону про лікарські засоби). Відповідальність за реєстрацію лікарських засобів покладено на підприємство, яке виготовляє ліки. Кожна аптечна установа повинна мати в наявності *Реєстраційне посвідчення,* яке є документом, що підтверджує факт реєстрації і дозволяє медичне застосування лікарського засобу в Україні протягом п'яти років з дня його реєстрації.

Здійснення реалізації лікарських засобів в Україні можна проводити тільки за наявності виданого виробником сертифіката якості.

Для «специфічного» товару потрібне «специфічне» місце продажу, тобто організація торгового місця для реалізації лікарських засобів – аптеки (аптечного пункту, аптечного кіоску) потребує особливого підходу.

Перелік вимог до приміщення аптечної установи

Наявність окремого торговельного приміщення з окремим входом, наявність торговельного залу для обслуговування населення й розміщення в окремому ізольованому приміщенні, розміщеному на перших поверхах будівель. Структурним підрозділам (аптечним пунктам, кіоскам) достатньо відокремленого приміщення без відділення торговельного залу тільки в капітальних будівлях.

Суб'єкти підприємницької діяльності, власники аптек, мають забезпечити обов'язкову відповідність складу, виробничих площ і додаткових приміщень аптек до встановлених норм.

Згідно з *Постановою № 259 від 03.02. 2010 р.* визначено, що мінімальна площа аптечного пункту й аптечного кіоска повинна бути не менше 18 $м^2$ та 8 $м^2$ – відповідно. Обов'язковий склад виробничих та допоміжних приміщень, обладнання аптеки визначено*:*

а) аптека з реалізації лікарських засобів із мінімальною площею виробничих і допоміжних приміщень включає: зал обслуговування населення, приміщення для зберігання запасів лікарських засобів згідно з їх фізико-хімічними властивостями, кабінет завідувача, кімнату персоналу, кладову для зберігання інвентарю для прибирання, туалет;

б) аптека з правом виготовлення нестерильних ліків, крім приміщень, перелічених у *Постанові,* повинна мати також окремі приміщення для виготовлення ліків, для одержання води очищеної, для миття та стерилізації посуду;

в) аптека з правом виготовлення ліків в асептичних умовах повинна мати асептичний блок, стерилізаційну для ліків, кабінет провізора-аналітика, приміщення для отримання води для ін'єкцій та контрольного маркірування і герметичного закриття ліків».

Санітарний стан приміщень аптек має відповідати певним санітарно-гігієнічним вимогам, передбаченим *Інструкцією щодо санітарно-протиепідемічному режиму аптек, затвердженою Наказом МОЗ України від 15.05. 2006 р. №275.*

Працівники органів санітарно-епідеміологічного нагляду після перевірки аптечної установи на відповідність наявних приміщень до вимог санітарних норм і правил видають позитивний висновок щодо стану приміщення у вигляді паспорта аптеки (структурного підрозділу).

У приміщені, у якому реалізують лікарські засоби й виробів медичного призначення, обов'язково мають бути розміщені:

1. Правила роздрібної торгівлі лікарськими засобами.

2. Витяг із *Закону України «Про захист прав споживачів» від 03.09. 2015 р. № 675 – VIII.*

3. Перелік побутових послуг, які надає установа, і тарифи на ці послуги.

4. Інформація про повне найменування суб'єкта підприємницької діяльності, адреса, номера телефонів, прізвище, ім'я та по батькові керівника (власника).

5. Копія свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності, торгового патенту (пільгового торгового патенту), ліцензії.

6. Копія свідоцтва платника ПДВ, завірена нотаріально (якщо суб'єкт підприємницької діяльності є платником ПДВ).

7. Інформація про робітників, які обслуговують населення (посада, прізвище, ім'я, по батькові).

8. Перелік нормативних документів, довідкової літератури з питань приймання, виготовлення, контролю за якістю, зберігання, порядку відпуску ліків.

9. Адреса чергової та найближчої аптек.

10. Номери телефонів місцевих органів виконавчої влади, Державної інспекції з контролю за якістю лікарських засобів, територіальних органів Держспоживзахисту.

11. Перелік категорій громадян, які користуються пільгами при відпуску лікарських засобів і виробів медичного призначення.

12. Книга відгуків та пропозицій.

Держава звертає особливу увагу щодо здійснення контролю у сфері аптечної діяльності. Насамперед це виражається в ліцензуванні й патентуванні операцій із лікарськими засобами та виробами медичного призначення.

Так, згідно з *п. 10 ст. 7 Закону про ліцензування* для здійснення діяльності з виробництва, оптової та роздрібної торгівлі лікарськими засобами суб'єкт господарювання повинен отримати спеціальний дозвіл – ліцензію.

Відповідно до *Переліку органів ліцензування, затвердженого Постановою КМУ від 05.08. 2015 р. № 609*, видавати ліцензії на виробництво, оптову та роздрібну торгівлю лікарськими засобами уповноважена Державна служба лікарських засобів і виробів медичного призначення (далі – Державна служба).

Порядок отримання ліцензії на здійснення означених видів діяльності регламентують *Ліцензійні умови.*

Згідно з *Ліцензійними умовами* для отримання ліцензії суб'єкт господарювання подає до Державної служби заяву за встановленим зразком (додаток 1 *до ліцензійних умов).* У разі наявності в заявника відокремлених підрозділів, які провадитимуть господарську діяльність на підставі отриманої ліцензії, у заяві обов'язково зазначають їх місцезнаходження.

Державна служба приймає рішення щодо видачі ліцензії або про відмову в її видачі у строк не пізніше ніж через десять робочих днів із дати надходження заяви. Повідомлення про прийняття рішення про видачу ліцензії або про відмову у видачі ліцензії надсилається (видається) заявникові в письмовій формі впродовж трьох робочих днів із дати прийняття відповідного рішення.

Ліцензію підписує керівник Державної служби або його заступник, вона засвідчується печаткою цього органу. Після цього видається заявникові особисто не пізніше ніж за три робочі дні після надходження документа, що підтверджує внесення плати за ліцензію.

Для кожного відокремленого підрозділу ліцензіата, які провадитимуть господарську діяльність на підставі отриманої ним ліцензії, орган ліцензування видає ліцензіатові засвідчені ним копії ліцензії.

Розмір і порядок зарахування плати, а також термін дії ліцензії визначає *Постановою КМУ від 29.11.2000 р. № 1755 «Про термін дії ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності, розміри й порядок зарахування плати за її видачу» за ред. від 01.08. 2013 р. №528* (далі – *Постанова № 1755).*

Відповідно до норм, зазначених у *п.* 7 *Постанови № 1755,* термін дії ліцензії на виробництво, оптову та роздрібну торгівлю лікарськими засобами становить три роки. Плата за видачу справляється в розмірі 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо органом ліцензування є центральний орган виконавчої влади, або 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян**,** якщо органом ліцензування є місцевий орган виконавчої влади.

Окрім придбання ліцензії й торгового патенту, для здійснення своєї діяльності аптечна установа повинна отримати також акредитаційний сертифікат. Для цього їй потрібно пройти державну акредитацію. Державна акредитація проводиться для оцінювання діяльності аптечної установи, наявності в ній умов для надання пев-

ного рівня медикаментозної допомоги, для офіційного визнання статусу установи охорони здоров'я, підтвердження її відповідності до встановлених критеріїв і гарантії високої якості професійної діяльності.

Основний нормативний документ, який регламентує порядок проведення акредитації аптечних установ, – *Порядок проведення державної акредитації установи охорони здоров'я, затверджений Постановою КМУ від 15.07.97 р. № 765 за ред. від 27.05. 2015 р. №329.*

Згідно з положеннями *Порядку № 765* акредитацію проводять раз на три роки. Першу акредитацію закладу проводять не пізніше ніж через два роки від початку здійснення діяльності.

Позачергова акредитація може проводитися з ініціативи аптечної установи для підвищення акредитаційної категорії, але не раніше ніж через рік після проведення попередньої акредитації.

Акредитовані установи заносяться до *Державного реєстру,* який веде Головна акредитаційна комісія.

8.2. Документальне оформлення й облік надходження лікарських засобів

При здійсненні торговельної діяльності важливим фактором є безперебійне надходження товарів до торговельної точки.

Аптеки й аптечні установи отримують лікарські засоби та вироби медичного призначення безпосередньо від підприємств-виробників або від оптових розповсюджувачів (аптечних складів, баз). Порядок надходження й оприбуткування лікарських засобів абсолютно нічим не відрізняється від надходження та оприбуткування інших видів товарів, тому не будемо приділяти особливої уваги документальному оформленню та бухгалтерському обліку таких операцій. Однак, з огляду на особливості діяльності, деякі аптечні установи здійснюють операції з препаратами, які є небезпечними для здоров'я і життя населення і тому потребують спеціального контролю з боку держави. Зокрема, це стосується наркотичних і психотропних лікарських засобів.

Здійснення аптечними установами операцій, пов'язаних із придбанням, зберіганням і реалізацією наркотичних та психотропних

ліків, визначає *Порядок обігу прекурсорів*. Наркотичні засоби та психотропні речовини надходять до аптечних установ на підставі поданих заявок і з урахуванням установлених нормативів. Приймання наркотичних та психотропних речовин і спецбланків ф. № 3 (про них докладніше йтиметься далі) на складі аптечної установи здійснює спеціально створена постійна комісія. Після проведення відповідної перевірки комісія складає *Акт приймання наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів та спецбланків форми № 3 від постачальників в аптечних складах і закладах охорони здоров'я України,* форма якого наведена *в додатку 1* до *Порядку обігу прекурсорів.*

Свою специфіку має також й отримання аптечною установою спирту етилового, який використовують для виготовлення лікарських засобів. Так, зокрема, для отримання такого товару, аптечні установи повинні не пізніше ніж за два місяці до початку наступного року надати аптечним базам розрахунок річної прогнозованої потреби спирту етилового.

Як уже зазначали раніше, аптечні установи, крім реалізації готових лікарських засобів, можуть також і самостійно здійснювати виготовлення лікарських препаратів. Виготовлення препаратів в аптечних умовах повинно здійснюватися на основі дозволених до застосування діючих і допоміжних матеріалів. Процес виготовлення лікарських форм повинен проходити з дотриманням санітарно-гігієнічних норм та правил аптечної технології.

Аптечні установи виготовляють лікарські препарати на підставі рецептів громадян і на замовлення лікувально-профілактичних закладів. Виготовлені в аптеці за рецептами лікарів та на замовлення лікувально-профілактичних закладів лікарські засоби не підлягають держреєстрації (згідно з *абзацом 15 ст. 9 Закону про лікарські засоби).*

При виготовленні лікарських засобів на замовлення лікувально-профілактичних закладів підставою для такого виготовлення є спеціальна вимога, виписана лікувально-профілактичною установою. Вимоги на виготовлення лікарських препаратів повинні бути завірені штампом та круглою печаткою відповідного лікувально-профілактичною закладу та підписом головного лікаря та завідуючого відділенням.

Для обліку проведених в аптеці робіт із виготовлення та фасування лікарських засобів передбачено спеціальні регістри: *Журнал обліку лабораторних робіт* та *Журнал обліку фасувальних робіт.*

При самостійному виготовленні лікарських засобів потрібно звернути особливу увагу на визначення їх вартості. На формування вар-

тості готового лікарського засобу впливають такі фактори: первинна вартість лікарської сировини, торгова націнка, тариф за лабораторно-фасувальні роботи, а також суми уцінки чи дооцінки.

У бухгалтерському обліку процес виготовлення лікарських препаратів і формування їх вартості відображатиметься наступним чином.

На *Першому етапі* здійснюється передача лікарської сировини зі складу аптечної установи до лабораторії.

Планом рахунків для відображення операцій із руху товарів на складі передбачено субрахунок 281 «Товари на складі». Для обліку товарів, із яких виготовляють лікарські препарати, окремого субрахунка стосовно рахунків не передбачено. Тому аптечні установи до субрахунка 281 можуть відкрити субрахунки другого порядку, наприклад:

– субрахунок 2811 «Лікарські засоби на складі»;

– субрахунок 2812 «Лікарські засоби в лабораторії».

У бухгалтерському обліку передача зі складу в лабораторію відображається записом за дебетом субрахунка 2812 та кредитом субрахунка 2811.

На лікарські препарати, які були відпущені зі складу встановлюється певна торгова націнка незалежно від того, до якого відділу здійснюється відпуск: до лабораторії чи відділу для реалізації. Граничні рівні торгових націнок на медичні препарати, включені до Переліку вітчизняних та імпортних лікарських засобів та виробів медичного призначення, ціни на які підлягають державному регулюванню, затвердженого Наказом МОЗ і Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 09.07 2009 р. № 490/690, установлюються обласними державними адміністраціями та згідно з Постановою КМУ від 25.12.96 р. № 1548 і не можуть перевищувати 35 % оптової ціни виробника (митної вартості), а на ті, що придбаваються державними та комунальними закладами охорони здоров'я за бюджетні кошти, не може перевищувати 10 % оптової ціни виробника (митної вартості).

У бухгалтерському обліку сума встановленої торгової націнки відображається наступним записом за дебетом субрахунка 2812 і кредитом субрахунка 285 «Торгова націнка». Рекомендовано для відображення торгової націнки відкрити субрахунок другого порядку, наприклад, 2851 «Торгова націнка на лікарські препарати».

Другий етап – формування вартості виготовленого в аптечних умовах лікарського препарату, який безпосередньо здійснюється в журналах обліку лабораторних і фасувальних робіт. На підставі даних, які відображені в цих журналах, будуть здійснюватися записи в бухгалтерському обліку.

Наприкінці місяця особа, відповідальна за ведення *Журналу обліку фасувальних робіт,* визначає загальну суму тарифів за виконані фасувальні роботи через підрахунок окремих тарифів на виготовлення кожної лікарської форми.

Для обліку суми тарифів за лабораторні роботи аптечні установи використовують субрахунок 285 «Торгова націнка», до якого можна відкрити субрахунок другого порядку, наприклад 2852 «Тарифи за виконання лабораторно-фасувальних робіт».

8.3. Організація зберігання й обліку лікарських препаратів

Звичайно лікарські препарати – і придбані, і виготовлені самостійно в умовах аптеки – реалізовуються не всі одразу. Для зберігання аптечного товару слід забезпечити відповідні умови. Основні вимоги, які стосуються організації зберігання медикаментів в аптечних установах, установлені Інструкцією з організації зберігання в аптечних закладах різних груп лікарських засобів і предметів медичного призначення, затвердженою Наказом МОЗ України від 16.12. 2003 р. № 584 «Про затвердження Правил зберігання та проведення контролю якості лікарських засобів у лікувально-профілактичних закладах» за ред. від 17.10. 2011 р.

Так, згідно з Правилами усі лікарські препарати аптечної установи повинні зберігатися в спеціально відведеному для цього приміщенні, яке має бути обладнане стелажами, шафами, холодильником та іншим обладнанням.

Зберігання лікарських засобів слід організовувати враховуючи їх фізико-хімічні властивості та вплив на них різних факторів зовнішнього середовища.

Особливої уваги потребує зберігання наркотичних і психотропних лікарських засобів. Наркотичні, психотропні лікарські засоби

повинні зберігатися залежно від їх фізичних, фізико-хімічних, токсикологічних властивостей з урахуванням вимог, викладених у Правилах. Такі препарати повинні зберігатися в окремих приміщеннях у закритих вогнетривких сейфах або закритих металевих шафах. Доступ до кімнат, де зберігаються основні запаси наркотичних і психотропних лікарських засобів та прекурсорів, мають тільки особи, які безпосередньо допущені до роботи, пов'язаної з обігом цих засобів. Ключі від кімнат, сейфів і металевих шаф, де зберігаються наркотичні та психотропні препарати, а також печатки та пломбіратори, повинні бути в матеріально відповідальних осіб, уповноважених наказом керівника аптечної установи.

8.4. Облік реалізації та списання лікарських засобів

Ураховуючи, що ліки – незвичайний товар, є деякі особливості їх реалізації.

Реалізувати лікарські засобт аптечні установи можуть і за рецептами, і без них.

За рецептами аптекарські заклади, зокрема, можуть відпускати лікарські засоби безоплатно або на пільгових умовах.

Основний документ, який регламентує пільговий відпуск лікарських засобів за рецептами, – *Постанова Кабінету Міністрів України від 17.08.98 р. № 1303 «Про впорядкування безоплатного і пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у випадку амбулаторного лікування окремих груп населення і за визначеними категоріями захворювання» за редакцією від 13.10. 2015 р.*

На пільгових умовах можуть також відпускатися лікарські засоби без рецептів окремим категоріям населення, наприклад пенсіонерам, чорнобильцям, ветеранам війни та праці, за наявності в них відповідного посвідчення.

Варто зауважити, що безоплатно й на пільгових умовах можна продавати не будь-які ліки, а тільки включені до переліку, затвердженого постановою КМУ від 05.09.96 р. № 1071 «Про порядок закупівлі лікарських засобів закладами та установами охорони здоров'я, що фінансуються з бюджету» за ред. від 06.11. 2015 р.

Витрати, пов'язані з відпуском лікарських засобів безоплатно або на пільгових умовах, відшкодовуються аптекам за рахунок загальних асигнувань, передбачених відповідними бюджетами. Відшкодування вартості ліків, проданих аптекою на пільгових умовах або безоплатно, проводиться також місцевими органами або установами охорони здоров'я на підставі зведених реєстрів. Реєстри складаються аптечними закладами й подаються до територіальних медичних об'єднань. Друга копія реєстру разом із рецептами залишається в аптеці або в централізованій бухгалтерії аптек.

Реалізація лікарських засобів, які відпускаються без рецептів та без надання пільг, здійснюється в загальному порядку, що застосовується при роздрібній торгівлі.

Аптечні установи, які здійснюють розрахунки зі споживачами за готівку, повинні їх проводити через належним чином зареєстровані РРО. Ураховуючи особливості організації торгівлі аптечними товарами, у Листі Державної податкової адміністрації України від 09.02.2001 р. № 1651/7/23-3117 наведено рекомендації щодо програмування аптечного товару.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть здійснювати розрахунки з покупцями за лікарські засоби та вироби медичного призначення без застосування РРО в разі якщо:

– аптечне установа (неплатник ПДВ) придбала пільговий торговий патент (п. 8 ст. 9 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» у редакції від 01.06.2000 р. № 1776-III за ред. від 19.08. 2000 р.; далі – Закон про РРО);

– суб'єкт підприємницької діяльності – фізична особа є платником єдиного податку (п. 3 ст. 9 Закону про РРО);

– торгівля здійснюється в розміщених у сільській місцевості аптеках, аптечних пунктах та кіосках (ст. 10 Закону про РРО та п. 7 Переліку окремих форм та умов проведення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій із використанням розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, затвердженого Постановою КМУ від 23.08.2000 р. № 1336 за ред. від 07.10. 2014 р.) за умови, якщо граничний річний обсяг розрахункових операцій не перевищує 75 тис. грн на один структурний (відокремлений) підрозділ (пункт продажу товарів). Але

в цьому разі потрібно застосовувати розрахункові книжки та книги обліку розрахункових операцій.

Кореспонденцію рахунків щодо обліку операцій щодо придбання, виготовлення й реалізації лікарських препаратів розглянемо в комплексному прикладі з бухгалтерського обліку аптечної діяльності (табл. 8.4.1).

Таблиця 8.4.1

Типові кореспонденції з обліку надходження лікарських засобів і реалізації лікарських препаратів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Залишок лікарських засобів на початок місяця	282	–
Торговельна націнка на залишок товарів на початок місяця	–	285.1
Тарифи за виконані лабораторно-фасувальні роботи на залишок товарів на початок місяця	–	285.2
Залишок транспортно-заготівельних витрат	282/ ТЗВ	–
Оприбутковано отримані від постачальника лікарські засоби	281.1	631
Передано лікарські засоби зі складу в роздрібну мережу	282	281.1
Нарахована сума торгової націнки на придбані лікарські засоби	282	285.1
Оплачено постачальникам вартість лікарських засобів та сировини	631	311
Відображено витрати на транспортування ліків (у т. ч. ПДВ)	282/ ТЗВ	631
Оплачено транспортні послуги	631	311
Передано лікарську сировину зі складу до лабораторії	281.2	281.1
Установлено торгову націнку на лікарську сировину	281.2	285.1
Нараховано за тарифами з виконання лабораторно-фасувальних робіт	281.2	285.2
Передано виготовлені препарати з лабораторії до відділу для реалізації	282	281.2
Надійшла до каси виручка від реалізації лікарських засобів	301	702
Відпущено ліки за безоплатними рецептами	361	702

Закінчення таблиці 8.4.1

1	2	3
Отримано компенсацію з бюджету за безоплатно відпущені ліки	311	361
Оплачено комунальні послуги (у т. ч. ПДВ) і віднесено на витрати їх вартість	377 92	311 377
Списано суму торгової націнки, що відноситься до реалізованих лікарських засобів	285.1	282
Списано суму тарифів за виконані лабораторно-фасувальні роботи, які належать до реалізованих лікарських засобів	285.2	282
Списано собівартість реалізованих лікарських засобів без урахування ТЗВ	902	282
Відображено списання суми ТЗВ, яка належить до реалізованих лікарських засобів	902	282/ ТЗВ
Списано на фінансові результати собівартість реалізованих лікарських засобів	791	902
Списано на фінансові результати дохід від реалізації лікарських засобів	702	791

Перелік нормативних документів, які регулюють діяльність аптек

1. Закон України «Про лікарські засоби» від 04.04.96 р. № 123/96-ВР за ред. від 19.03 2015 р.; [Електронний ресурс] Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/123/96-вр.

2. Перелік наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, з обігом яких пов’язана діяльність, що підлягає ліцензуванню, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 03.06. 2009 р. № 589 [Електронний ресурс] Режим доступу : http://zakon3. rada.gov.ua/laws/show/589-2009-п.

3. Порядок обігу наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів в державних і комунальних закладах охорони здоров’я України, затверджений Наказом МОЗ України від 07.08. 2015 № 494 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/z0347-10.

4. Правила роздрібної реалізації лікарських засобів, установлені Постановою Кабінету Міністрів України від 03.02. 2010 р. № 259 [Електронний ресурс] Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/1570-2004-п.

5. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 02.03. 2015 № 222 – VIII [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/222-19.

6. Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібної торгівлі лікарськими засобами, затверджені Наказом Держкомпідприємництва та МОЗ України від 03.03. 2009 № 46/133 [Електронний ресурс] Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0080-01.

7. Правила виписування рецептів на лікарські засоби та вироби медичного призначення, затверджені Наказом МОЗ України від 31.05. 2006 № 348 [Електронний ресурс] Режим доступу : http://zakon3. rada.gov.ua/laws/show/z0782-05.

8. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр.

9. Податковий Кодекс України від 02.12. 2012 № 2755 – VI [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/2755-17

10. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» і від 04.11.2011 № 4014-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3. rada. gov.ua/laws/show/4014-17.

11. Постанова № 259 від 03.02. 2010 р. «Деякі питання діяльності, пов'язаної з торгівлею лікарськими засобами» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/259-2010-п.

12. Інструкція по санітарно-протиепідемічному режиму аптек, затверджена Наказом МОЗ України від 15.05. 2006 р. №275. [Електронний ресурс] Режим доступу : http://www.moz.gov.ua/ ua/portal/ dn_20060515_275.html.

13. Перелік органів ліцензування, затвердженим Постановою КМУ від 05.08. 2015 р. № 609 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248423900.

14. Порядок проведення державної акредитації установи охорони здоров'я, затверджений Постановою КМУ від 15.07.97 р. № 765 за ред. від 27.05. 2015 р. № 329 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/921-2015-п.

15. Постанова КМУ від 29.11.2000 р. № 1755 «Про термін дії ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності, розміри і порядок зарахування плати за її видачу» за ред. від 01.08. 2013 р. № 528 [Електронний ресурс] Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/528-2013-п.

16. Постанова КМУ від 17.08.98 р. № 1303 «Про впорядкування безоплатного і пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у випадку амбулаторного лікування окремих груп населення і за визначеними категоріями захворювання» за ред. від 13.10. 2015 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/759-2015-п.

17. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» у редакції від 01.06.2000 р. № 1776-III за ред. від 19.08. 2000 р [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1776-14.

18. Постанова КМУ від 23.08.2000 р. № 1336 за ред. від 07.10. 2014 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/ laws/show/485-2014-п.

Рекомендована література

1. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки. К. : Центр навч. л-ри, 2009.

2. Облік в галузях економіки [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк, О. Г. Бродовська. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2012. 200 с.

3. Лень В. С. Гливенко В. В. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підручник. Чернігів : Десна Поліграф, 2013. 438 с.

4. Бухгалтерський облік у галузях економіки / В. Б. Захожай та ін. К. : [б. в.], 2005. 968 с.

Контрольні питання

1. Аптека – це…
2. Лікарські засоби – це…
3. Призначення ліцензії та патенту.

4. Який рахунок призначений для обліку лікарських засобів?
5. Як обліковують торгову націнку на лікарські препарати?
6. Охарактеризуйте процес отримання ліцензії на проведення аптечної діяльності.
7. Визначте мету державної акредитації аптечної установи.
8. Охарактеризуйте способи реалізації лікарських засобів.
9. Назвіть причину розрахунків аптечних установ із покупцями без застосування РРО.
10. Назвіть основні вимоги до аптечного приміщення.
11. Назвіть основний документ, що визначає порядок проведення акредитації аптечних установ.
12. Охарактеризуйте етапи обліку процесу виробництва лікарських препаратів.
13. Назвіть кореспонденцію до господарської операції «Відпущено ліки за безоплатним рецептом».
14. Назвіть категорії населення, яким відпускаються лікарські засоби без рецептів.
15. Перелічіть випадки, коли суб'єкти підприємницької діяльності можуть здійснювати розрахунки з покупцями за лікарські засоби та вироби медичного призначення без застосування РРО.

Задачі для виконання

Задача 1

У травні аптекою «Ромашка» було здійснено такі операції:
– закуплено готові лікарські засоби – 170 600 грн;
– нараховано торгову націнку на лікарські засоби – 30 000 грн;
– придбано лікарську сировину для виготовлення ліків – 3500 грн;
– нараховано торгову націнку на лікарську сировину – 750 грн;
– витрати на транспортування ліків склали 600 грн (у т. ч. ПДВ);
– нараховано тарифи за виконані лабораторно-фасувальні роботи – 150 грн;
– реалізовано лікарські засоби вартістю 180 000 грн;
– відпущено лікарські засоби за безоплатними рецептами на суму 4500 грн;

– отримано компенсацію з бюджету за безоплатно відпущені ліки – 4500 грн;

– оплачено вартість комунальних послуг – 4200 грн (у т. ч. ПДВ).

Залишок товару в аптеці на 01.05.20__ р. становив 23 500 грн, залишок торговельної націнки – 5500 грн, залишок тарифів за виконані лабораторно-фасувальні роботи – 100 грн, залишок ТЗВ – 1200 грн. За звітний період аптека не здійснювала торгівлі супутніми товарами, які оподатковуються ПДВ.

Відобразіть в обліку названі операції.

Задача 2

У серпні 20__ р. аптека «Моя сім'я» закупила ліки на суму 250 000 грн, за їх транспортування сплачено 900 грн, у т. ч. ПДВ, закуплено супутні товари на суму 18 000 грн, у т. ч. ПДВ, нараховано торгову націнку на лікарські засоби 80 000 грн, на супутні товари – 6000 грн.

Вартість залишку товару в аптеці на 01.08.20__ р. (дебетове сальдо субрахунку 282) – 30 000 грн, торгова націнка (кредитове сальдо за субрахунком 285) – 10 000 грн, транспортно-заготівельні витрати (дебетове сальдо субрахунку 289) – 1000 грн.

Виручка від реалізації товарів за серпень становить 216 800 грн, зокрема від продажу супутніх товарів – 15 000 грн, у т. ч. ПДВ. Вартість фасування ліків і пакувальних матеріалів – 1800 грн.

За цей період сплачено вартість оренди й комунальних послуг на суму 4800 грн, у т. ч. ПДВ. Дані про реалізацію товарів слід брати з товарно-касового звіту.

Відпущено лікарських засобів за безоплатними рецептами на суму 3000 грн, за пільговими з оплатою 50 % – на суму 2000 грн. Отримано компенсацію з бюджету – 4000 грн. Отримано готівку в касу від покупців – 1000 грн.

Відпущено ліків із торговими знижками (за картками на знижки) на суму 7000 грн. З них: вартість ліків, ціни на які не підлягають державному регулюванню, становить 5000 грн, знижка – 20 % – 1000 грн (сплачено в касу 4000 грн); вартість ліків, ціни на які підлягають державному регулюванню, – 2000 грн, знижка становить 5 % – 100 грн (сплачено в касу 1900 грн).

Відобразіть в обліку названі операції.

Задача 3

Аптека отримала ліки «Цитрамон» у таблетках за оптово-відпускною ціною 8,60 грн за пластинку. Постачальницько-збутова націнка постачальника – 5 % до ціни виробника. Аптека застосовує максимальну торгову націнку – 35 % від ціни виробника. Знижка пільговим верствам населення встановлена на рівні 15 %.

Розрахувати:

– роздрібну ціну на «Цитрамон» без знижки;

– роздрібну ціну зі знижкою.

Задача 4

Аптека № 5 уклала з аптекою № 8 договір на обмін подібними лікарськими засобами на суму 36 000 грн, у т. ч. ПДВ – 6000 грн.

Отримані за бартером аптекою № 5 лікарські засоби будуть реалізовані кінцевому споживачеві.

Відобразіть в обліку названі операції.

Задача 5

Підприємство сплатило організації, яка має дозвіл на знищення лікарських засобів, за послуги зі знищення лікарських засобів, у яких минув термін придатності, 120,00 грн (у т. ч. ПДВ).

Вартість лікарських засобів, списаних у зв’язку із закінченням терміна придатності, – 1000,00 грн.

Відобразити операції в кореспонденціях.

Тести до теми 8

1. Аптечна установа – це:

а) аптека;

б) аптечні склади, бази, об’єднання й аптека;

в) аптека, аптечні склади, бази, об’єднання, асоціації, фірми, корпорації, які займаються реалізацією медикаментів та виробів медичного призначення;

г) аптека й аптечні склади.

ґ) немає правильної відповіді.

2. Відповідальним за реєстрацію лікарських засобів є:

а) підприємство-виробник лікарських засобів;

б) підприємство – реалізатор лікарських засобів;

в) постачальник лікарських засобів;

г) Державна служба лікарських засобів і виробів медичного призначення.

ґ) немає правильної відповіді.

3. Відповідно до норм, зазначених у п. 7 Постанови № 1755, термін дії ліцензії на виробництво, оптову й роздрібну торгівлю лікарськими засобами, становить:

а) рік;

б) 2 роки;

в) 3 роки;

г) 5 років;

ґ) 6 місяців.

4. Здійснення торгівлі лікарськими засобами, відповідно до Закону про патентування вимагає:

а) ліцензію;

б) торговий патент;

в) ліцензію, акредитаційний сертифікат і торговий патент;

г) немає правильної відповіді;

ґ) акредитаційний сертифікат і ліцензію.

5. При придбанні пільгового торгового патенту аптечна установа вносить одноразову плату розміром:

а) 150 грн;

б) 100 грн;

в) 500 грн;

г) 50 грн;

ґ) 25 грн.

6. Отримання аптечною установою спирту етилового, який використовують для виготовлення лікарських засобів при замовленні прогнозується певна кількість із розрахунком на такий термін:

а) місяць;

б) 6 місяців;

в) не потребує попереднього прогнозування;

г) рік;

ґ) тиждень.

7. Придбання аптечними установами наркотичних та психотропних ліків потребує складання таких документів:

а) Акт приймання наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів та спецбланків форми № 3 від постачальників в аптечних складах і закладах охорони здоров'я України;

б) Акт приймання наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів;

в) Акт приймання передачі основних засобів, ПКО, накладна;

г) Спецбланки форми № 1 від постачальників в аптечних складах і закладах охорони здоров'я України й акт приймання наркотичних і психотропних лікарських засобів.

ґ) немає правильної відповіді.

8. Для обліку проведених в аптеці робіт із виготовлення та фасування лікарських засобів передбачено спеціальні регістри:

а) Журнал обліку фасувальних робіт;

б) Журнал виготовлення і фасування лікарських засобів;

в) Журнал обліку лабораторних робіт

г) Журнал обліку лабораторних робіт та Журнал обліку фасувальних робіт;

ґ) свій варіант відповіді:_____.

9. У Плані рахунків для відображення операцій з руху товарів на складі передбачено субрахунок:

а) 281;

б) 291;

в) 311;

г) 201;

ґ) 282.

10. Граничні рівні торговельних націнок на медичні препарати не можуть перевищувати:

а) 50 % оптової ціни виробника (митної вартості);

б) 35 % оптової ціни виробника (митної вартості);

в) 20 % від собівартості медичних препаратів;

г) Торгівельна націнка може встановлюватися вільно й немає обмежень;

ґ) 35 % від собівартості медичних препаратів.

11. У бухгалтерському обліку сума встановленої торговельної націнки відображається записом:

а) Д-т 281 – К-т 285;
б) Д-т 285 – К-т 281;
в) Д-т 291 –К-т 285;
г) Д-т 285 – К-т 201;
ґ) Д-т 201 – К-т 661.

12. Оприбутковано отримані від постачальника лікарські засоби:

а) Д-т 282 – К-т 285;
б) Д-т 281 – К-т 282;
в) Д-т 631 – К-т 311;
г) Д-т 281 – К-т 631;
ґ) Д-т 301 – К-т 702.

13. Відпущено ліки за безоплатними рецептами:

а) Д-т 282 – К-т 285;
б) Д-т 281 – Кт 282;
в) Д-т 361 – К-т 702;
г) Д-т 281 К-т 631;
ґ) Д-т 301 К-т 702.

14. Основний документ, який регламентує пільговий відпуск лікарських засобів за рецептами:

а) Постанова КМУ від 17.08.98 р. № 1303 «Про впорядкування безоплатного і пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у випадку амбулаторного лікування окремих груп населення і за визначеними категоріями захворювання;

б) Інструкція по організації зберігання в аптечних закладах різних групп лікарських засобів і предметів медичного призначення:

в) Постанова КМУ від 05.09.96 р. № 1071 «Про порядок закупівлі лікарських засобів закладами та установами охорони здоров'я, які фінансуються з бюджету»;

г) Порядок проведення державної акредитації установи охорони здоров'я, затверджений Постановою КМУ.

ґ) немає правильної відповіді.

15. Операції з продажу лікарських засобів і виробів медичного призначення, зареєстрованих в Україні в установленому законодавст-

вом порядку, у т. ч. надання послуг із продажу їх аптечними установами обкладається податком у розмірі:

а) 25 % від собівартості медичних препаратів;

б) 20 % від собівартості медичних препаратів;

в) вираховуємо за формулою;

г) аптечні установи звільняються від оподаткування ПДВ;

ґ) можемо сплатити будь-яку суму ПДВ.

16. Акт зі знищення лікарських засобів підписує:

а) директор аптечної установи;

б) керівник комісії зі знищення лікарських засобів;

в) усі члени комісії зі знищення лікарських засобів;

г) головний бухгалтер і керівник комісії зі знищення лікарських засобів.

ґ) немає правильної відповіді.

17. При підтвердженні браку лікарських засобів, лікарських засобів із вичерпаним терміном придатності й лікарських засобів, що є підробками або незаконними копіями, зареєстрованими на території України, лікарські препарати підлягають:

а) вилученню;

б) вилученню та знищенню;

в) подальшій реалізації;

г) нічого не застосовується;

ґ) безкоштовно замінюються лікарські препарати на нові.

18. Акт про псування товарно-матеріальних цінностей складають:

а) у момент виявлення факту псування або при проведенні інвентаризації в одному примірникові**;**

б) при проведенні інвентаризації в трьох примірниках;

в) у момент виявлення факту псування або при проведенні інвентаризації у двох примірниках;

г) ц момент виявлення факту псування в трьох примірниках;

ґ) ц момент виявлення факту псування або при проведенні інвентаризації в трьох примірниках.

19. Витрати аптечних установ, пов'язані зі списанням лікарських засобів із вичерпаним терміном придатності:

а) належать до операційних витрат;

б) належать до витрат майбутніх періодів;

в) списуються на винних осіб;

г) включаються до фінансового результату;

ґ) включаються до адміністративних витрат.

20. Характерною особливістю аптек як підприємств торгівлі є те, що вони ведуть облік товарів у:

а) продажних цінах;

б) цінах без торгової націнки;

в) оптових цінах;

г) немає правильної відповіді.

ґ) правильні відповіді б і в.

21. Бухгалтерський облік лікарських засобів ведеться з урахуванням:

а) НП(С)БО 7 «Основні засоби»;

б) Методичних рекомендацій ведення бухгалтерського обліку в аптеках;

в) НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;

г) НП(С)БО 9 «Запаси»;

ґ) Плану рахунків.

Відповіді на тести до теми 8

Номер тестового завдання	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Правильна відповідь	В	А	В	В	Ґ	Г	А	Г	А	Б
Номер тестового завдання	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**
Правильна відповідь	А	Г	В	А	Г	В	Б	Ґ	А	Б
Номер тестового завдання	**21**									
Правильна відповідь	А									

Тема 9

ОБЛІК У ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНІЙ СФЕРІ Й ПОБУТОВОМУ ОБСЛУГОВУВАННЯ

9.1. **Діяльність житлово-комунального господарства як об'єкт бухгалтерського обліку**

9.2. **Облік витрат і визначення собівартості послуг підприємств житлово-комунального господарства**

9.3. **Облік доходів підприємств житлово-комунального господарства**

9.4. **Особливості обліку в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ)**

9.5. **Організація діяльності у сфері побутового обслуговування населення**

9.6. **Синтетичний та аналітичний облік витрат і собівартості виконаних робіт та надання послуг**

9.7. **Облік реалізації робіт і послуг та отримання доходу**

Перелік нормативних документів, рекомендована література, контрольні питання, задачі для виконання

Тести до теми 9

9.1. ДІЯЛЬНІСТЬ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Житлово-комунальне господарство – важлива соціальна галузь, яка надає населенню, підприємствам й організаціям потрібні житлово-комунальні послуги. ЖКГ включає сукупність галузей і видів економічної діяльності, об'єднаних цілями діяльності, власністю та підпорядкованістю. Загалом ЖКГ можна поділити на дві основні галузі: житлового господарства й комунального господарства, які також поділяються на підгалузі.

Згідно із законодавством України житлово-комунальні послуги – це результат діяльності підприємств, спрямованої на забезпечення умов проживання й перебування осіб у житлових і нежитлових приміщеннях, будинках та спорудах, комплексах будинків і споруд згідно з нормативами, нормами, стандартами, порядками та правилами. Зокрема, комунальні послуги є результатом діяльності підприємств, які здійснюються для забезпечення потреб фізичнихі юридичних осібу холодній або гарячій воді, водовідведенні, газо- та електропостачанні, опаленні, а також у вивезенні побутових відходів відповідно до законодавства.

Основні особливості діяльності підприємств ЖКГ, які впливають на організацію та методику ведення обліку:

1) контрольованість і регулювання з боку держави через значну соціальну цінність;

2) високий рівень комплексності, великі площі обслуговування, різноманітність видів робіт;

3) виробництво і споживання послуг характеризуються одночасністю та місцевим характером, тобто відсутністю залишків готової продукції;

4) властива підприємствам ЖКГ класифікація основних засобів і витрат;

5) необхідність надання житлово-комунальних послуг;

6) особливі взаємовідносини та розрахунки зі споживачами послуг;

7) монополізація галузі та невизначеність у питаннях власності.

Значна соціальна цінність і монополізація галузі ЖКГ зумовлюють потребу в державному регулюванні розмірів тарифів на їх послу-

ги, щопотребує встановлення граничних рівнів рентабельності, обмеження зростання витрат на заробітну плату, затвердження на державному рівні тарифів тощо.

Житлово-комунальні послуги поділяються за різними класифікаційними ознаками. Зокрема, залежно від порядку затвердження цін і тарифів виділяють:

1) послуги з постачання електроенергії та природного газу, тарифи, на які затверджуються центральними органами управління;

2) послугиз утримання будинків, споруд і прибудинкових територій; централізованого водопостачання та водовідведення; централізованого опалення; прибирання, вивезення і знешкодження побутових відходів, тарифи, які затверджують органи місцевого самоврядування;

3) послуги, ціни, тарифи, на які визначені на основі укладених договорів.

Сучасний облік на підприємствах комунальної галузі повинен відповідати низці вимог, зокрема:

1. За якістю:

– бути вчасним, щоб оперативно використовувати облікові дані в процесі управління;

– бути документально обґрунтованим, достовірним (дані обліку повинні точно відповідати дійсності, тобто фактичній наявності цінностей, які є предметом обліку, дійсному стану та руху в часі всіх засобів, що мають місце на підприємстві);

– задовольняти вимоги – необхідності й достатності інформації для управління та контролю роботи підприємства;

– бути доступним і зрозумілим для всіх учасників діяльності підприємства, здійснення перевірок та розроблення заходів щодо покращення показників роботи.

2. За змістом:

– правильно відображати вимоги нормативно-правових документів;

– відображати виконання завдань, поставлених апаратом управління;

– охоплювати всі види звичайної діяльності підприємства: операційну (постачання, виробництво та збут), фінансову, інвестиційну та ін.;

– визначати фонд заробітної плати, виявляти продуктивність праці;

– відображати фінансовий стан підприємства, фінансові результати діяльності.

3. За побудовою:

– правильно відображати організацію і технологію виробництва;

– побудова обліку та способи обчислення облікових даних повинні відповідати побудові й методиці планових показників для можливості їх порівняння;

– побудова обліку й методика обчислення облікових даних та фінансово-економічних показників діяльності повинні бути однаковими в усіх підприємствах цієї галузі економіки, що дає можливість порівнювати роботу окремих підприємств для використання передового досвіду.

Відсталість галузі ЖКГ за технічними показниками призводить до незадовільного рівня надання житлово-комунальних послуг і нераціонального використання ресурсів (значних втрат води та тепла тощо). Споживачі послуг ЖКГ дуже часто не в змозі їх оплатити й не мають вибору іншого постачальника через монополізацію галузі. У такій ситуації, зростає заборгованість населення, підприємств й організацій перед підприємствами ЖКГ, що призводить до незадовільного фінансового стану багатьох підприємств ЖКГ.

Є також особливості щодопроведення розрахунків між підприємствами ЖКГ та їх споживачами, щодо формування витрат і доходів та їх оподаткування, щодо складу основних засобів та нарахування амортизації. Такі особливості діяльності підприємств ЖКГ призводять до певних особливостей в організації обліку на підприємствах цієї галузі.

Останнім часом в Україні на зміну традиційним ЖЕКам запроваджують нові, альтернативні методи управління житлово-комунальним господарством. Одна з таких форм, яка вже перевірена практикою і вважається найбільш прогресивною, – створення неприбуткових об’єднань співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ). На початок 2016 р. в Україні вже функціонувало понад 15 тис. таких об’єднань, а прийняті на законодавчому рівні рішення щодо ліквідації ЖЕКів і потреба запровадження нових форм спричинять їх подальше збільшення. Про переваги й особливості обліку при застосуванні цієї форми управління житлово-комунальним господарством йтиметься при розгляді питання 9.4.

9.2. Облік витрат і визначення собівартості послуг підприємств житлово-комунального господарства

Від правильногоформування витрат на виробництво й собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) залежить визначення фінансового результату діяльності підприємства та його ефективність. Ці умови також стосуються підприємств ЖКГ.

Підприємства-постачальники житлово-комунальних послуг стикаються з певними особливими проблемами щодо обліку витрат, а також щодо визначення собівартості послуг – і виробничої, і повної. Цезумовлено державним регулюванням формування тарифів, розрахунками між підприємствами ЖКГ тощо.

Облік витрат ЖКГ ведуть окремо за видами діяльності: операційною, фінансовою, інвестиційною, витратами на сплату податку на прибуток.

Відсоток неопераційних витрат незначний: він становить менше 1 % від загальної суми витрат у підгалузях, які надають житлово-комунальні послугиз експлуатації житла, тепло- та водопостачання й водовідведення, санітарної очистки міст та обслуговування ліфтів. Операційні витрати в обліку підприємств ЖКГ класифікують за елементами і статтями, однак структура елементів та статті витрат різняться від інших галузей.

Зокрема, структура витрат підгалузей водопостачання і теплоенергетики характеризується значними матеріальними витратами. Це зумовлено великою часткою витрат на електроенергію, паливо й інші енергоносії – до 70 % усіх матеріальних витрат у водопостачанні й до 90 % – у теплозабезпеченні. У підгалузі водопостачання у складі інших матеріальних витрат висока питома вага на витрати купованої води – до 20 %, а матеріальні витрати складають усього близько 3 % усіх витрат матеріалів.

Величина матеріальних витрат незначна – менше 25 % усіх витрат – на підприємствах, які займаються обслуговуванням житла, з них витрати на електроенергію для обслуговування ліфтів, опалення

й освітлення місць загального користування становлять 25–30 %, а витрати матеріалівна ремонт житлового фонду – до 15 %.

Відповідно до НП(С)БО 16, витратами звітного періоду визнаються зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Тому витрати відображаються в обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань та визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо безпосередньо пов'язати з доходами певного періоду, відображаються в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, то витрати визнаються через систематичний розподіл (наприклад у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами. У п. 9 НП(С)БО 16 наведено перелік господарських операцій, за якими не визнаються витрати.

Згідно з Інструкцією № 291 для обліку витрат підприємства ЖКГ можуть прописати в наказі про облікову політику й використовувати один із трьох варіантів ведення обліку із застосуванням: лише рахунків класу 9; рахунків 8 і 9 класу одночасно; тільки рахунків класу 8 для підприємств суб'єктів малого підприємництва.

Одним із найважливіших завдань обліку витрат на виробництво послуг підприємств ЖКГ є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, пов'язане з наданням послуг (виконанням робіт), а також забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Отже, витрати підприємств ЖКГ в обліку групуються за двома ознаками: за економічними елементами (ведення обліку з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами») і за статтями витрат (ведення обліку з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності»).

Витрати на збут у підприємствах ЖКГ окремо не обліковують, а житлові організації не ведуть окремий облік загальновиробничих витрат.

Витрати підприємств ЖКГ відшкодовує населення й інші підприємства, які споживають комунальні послуги, у складі затверджених тарифів. Комунальні підприємства, які надають послуги, отримують оплату за обсяг наданих послуг, а житлові організації – квар-

тирну плату (плату за утримання будинків) і за її рахунок відшкодовують не тільки витрати на прибирання місць загального користування та прибудинкової території, поточний ремонт, заміну електроламп, придбання інвентарю тощо, а й витрати інших підприємств із вивезення сміття, обслуговування ліфтів, пожежної безпеки, дезінсекції, дератизації тощо. Склад витрат житлових організацій, що включаються до квартирної плати, визначається «Типовим договором про надання послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій», затвердженим постановою КМУ від 20.05.2009 р. № 529. Ці витрати групуються за такими видами:

а) прибирання сходових клітин, прибудинкової території, підвалів тощо;

а) ремонт конструктивних елементів і технічних пристроїв будинків, обладнання дитячих та інших майданчиків;

б) послуги, які надаються нежитловими організаціями (технічне обслуговування ліфтів, систем протипожежної автоматики, вивезення відходів, дератизація тощо);

в) інші послуги: обслуговування внутрішньобудинкових систем, підготовка житлових будинків до експлуатації в осінньо-зимовий період тощо.

Також за рахунок надходжень від квартирної плати покривається амортизація основних засобів, плата за банківське розрахунково-касове обслуговування тощо.

Житлові організації, послуги яких оплачуються квартирною платою, відображають в обліку заборгованість перед комунальними підприємствами такими кореспонденціями:

1) нараховано заборгованість підприємствам за послуги із санітарної очистки (включаючи ПДВ):

Д-т 23, 644 – К-т 631;

2) погашено нараховану заборгованість:

а) Д-т 631 – К-т 311;

б) Д-т 641 – К-т 644.

Комунальні підприємства не користуються в робочому Плані рахунків рахунком 26 «Готова продукція», що є відмінною ознакою в обліку витрат на виробництво послуг.

Підприємство повинно обумовити в Наказі про облікову політику питання щодо визначення виробничої собівартості продукції, робіт,

послуг і зазначити обраний метод розподілу загальновиробничих витрат. Для цього комунальне підприємство повинно:

1. Розрахувати показник нормальної потужності підприємства (очікуваний середній обсяг діяльності може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва).

2. Визначити базу розподілу загальновиробничих витрат. База розподілу може відрізнятися від показника нормальної потужності підприємства, але обов'язково має відображати рівень виробництва (обсяг діяльності).

3. Визначати оціночну величину показника бази розподілу, який співвідноситься з показником нормальної потужності.

4. Визначити оціночну величину постійних загальновиробничих витрат (у грн), які несе підприємство при тому обсязі діяльності, що є нормальною потужністю підприємства.

5. Визначати планову норму розподілу загальновиробничих витрат (у грн).

Під час операційної діяльності на комунальних підприємствах виникають витрати, які не можна включити до собівартості реалізованих робіт і послуг. Відповідно до п. 18-20 НП(С)БО 16 до таких витрат належать: адміністративні, витрати збут та інші операційні витрати. Їх облік ведуть на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» – відповідно. За дебетом цих рахунків відображаються суми визнаних витрат, а за кредитом– їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Фінансовими витратами підприємств ЖКГ є витрати, які безпосередньо пов'язані із залученням позикового капіталу. Зокрема, витрати за нарахованими відсотками, облігаціями, амортизація дисконту, витрати на фінансову оренду тощо.

Бухгалтерський облік фінансових витрат підприємства ЖКГ ведуть на рахунку 95 «Фінансові витрати» в розрізі субрахунків: 951 «Відсотки за кредит» (обліковуються витрати, пов'язані з нарахуванням і сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків); 952 «Інші фінансові витрати» (обліковуються витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу: випуск, утримання та обіг власних цінних паперів, нарахуванням відсотків за договорами кредитування, іншого, ніж банківське, фінансового лізингу тощо). Визнані

фінансові витрати відображається за дебетом рахунка 95, а їх списання на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» – за кредитом. Відповідно до методу нарахування, відсотки належать до витрат того звітного періоду, за який вони нараховані, а не того, коли будуть сплачені грошові кошти.

Тарифи на послуги житлово-комунальних підприємств регульовані, саме тому при їх формуванні потрібно врахувати відшкодування не лише прямих, а й усіх інших операційних витрат, тобто повну собівартість послуг. У цьому разі адміністративні витрати розподіляють на кожен об'єкт калькулювання аналогічно до загальновиробничих, а витрати на збут безпосередньо відносять на відповідні види послуг або розподіляють залежно від питомої ваги, обсягу або виробничої собівартості продукції.

Калькулювання собівартості одиниці послуг (робіт) на підприємствах ЖКГ здійснюють з урахуванням специфіки підгалузей відповідно до «Методичних рекомендацій з формування собівартості робіт (послуг) у промисловості», затверджених Наказом Міністерством промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. У підгалузях ЖКГ є специфічні статті витрат і калькуляційні одиниці. Розглянемо їх докладніше.

У тепловому господарстві специфічними статтями витрат є витрати на утримання територій санітарних зон, використання води на технологічні цілі (заповнення теплових мереж, промивка фільтрів тощо), витрати на енергоносії, ремонт, промивку, налагодження котлоагрегатів, теплових мереж, обстеження технічного стану теплових мереж, обладнання приладів обліку теплової енергії тощо; калькуляційна одиниця – 1 гкал тепла.

У водопровідно-каналізаційному господарстві витрати групують за видами послуг (водопостачання і водовідведення) та стадіями технологічного процесу (підйом води, її очищення, доставка споживачам, водовідведення, очищення стоків); специфічні статті витрат – витрати на воду для власних потреб, на утримання територій санітарних зон, аварійно-відновлювальні роботи (за винятком аварій, які належать до надзвичайних ситуацій); калькуляційні одиниці – 1 $м^3$ води, 1 $м^3$ стічних вод.

У санітарній очистці міст специфічними статтями витрат є витрати на вивіз сміття, його захоронення, знищення; калькуляційна одиниця – 1 $м^3$ сміття.

У житловому господарстві калькуляційна одиниця – 1 м^2 загальної площі житлових будинків. Якщо приміщення надається в оренду, то житлові організації складають калькуляцію м^2. Також житлові організації нормують більшість своїх робіт і складають калькуляції, наприклад вартість обслуговування внутрішньобудинкових мереж електриком певного розряду на нормативну кількість квартир, вартість обслуговування нормативної площі двірником, прибиральницею тощо. Визначення витрат на цих підприємствах призводить до виникнення проблем, пов'язаних із утратами води й тепла в мережах, несправними приладами обліку води й тепла, наявністю в одному будинку квартир, у яких встановлено та не встановлено прилади обліку і т. ін. Також проблеми виникають при переведенні витрат на підігрів 1 м^3 води у витрати на одну гігакалорію тепла тощо.

Облік витрат у підприємств ЖКГ аналогічний обліку витрат у підприємств виробничої сфери.

9.3. Облік доходів підприємств житлово-комунального господарства

Особливістю обліку доходів у ЖКГ є різноманітність їх складу, джерел надходження, порядку визнання в бухгалтерському обліку та при оподаткуванні.

Доходи від надання послуг населенню і підприємствам визнаються при нарахуванні заборгованості споживачів за отримані послуги й відображаються в обліку як звичайна реалізація таких послуг. Водночас доходи за рахунок окремих надходжень цільового фінансування визнаються в різні часові періоди:

а) доходи від дотацій – при їх отриманні, тобто при зарахуванні коштів на рахунки підприємства;

б) доходи від субсидій і пільг населенню – одночасно з визнанням витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, тобто при нарахуванні заборгованості пільгових категорій споживачів послуг;

в) доходи від цільового фінансування капітальних вкладень – одночасно з нарахуванням амортизації безоплатно отриманих необоротних активів;

г) інших видів цільового фінансування – одночасно з витрачанням отриманих коштів.

У житлових організаціях не визнаються доходами надходження на користь інших організацій, тобто плата за комунальні послуги, яка надходить на рахунки житлової організації, а потім підлягає перерахуванню підприємствам тепло-, водопостачання і водовідведення.

Специфічним видом доходів підприємств ЖКГ може бути фінансування з бюджету та з інших джерел на усунення наслідків аварій, пов'язаних із великим ступенем зношеності мереж тепло-, водопостачання і водовідведення та інших основних засобів ЖКГ.

Облік доходів від реалізації послуг комунальних підприємств ведуть на окремому субрахунку за кожним об'єктом, за відповідними групами споживачів. Зазвичай, підприємства водопостачання та водовідведення, а також теплопостачання для обліку доходів використовують субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Аналітичний облік доходів від реалізації веде абонентський відділ за видами комунальних послуг (водопостачання, водовідведення, опалення, гаряче водопостачання) і групами споживачів (підприємства й організації, бюджетні установи, населення тощо) або за іншими напрямками діяльності підприємства. У Журналі 6 відображається інформація за рахунком 70 «Доходи від реалізації».

Комунальні підприємства за згодою власника проводять надання споживачам знижок. Це здійснюється для стимулювання вчасної оплати спожитих комунальних послуг (особливо населенням) або збільшення обсягів їх реалізації. При цьому варто врахувати момент надання знижки відносно дати визнання доходу.

Знижки встановлюються на основі рішень органів місцевого самоврядування, при проведенні окремих акцій, для покращення оплати населення за комунальні послуги й поділяються на два види:

1) торгові знижки, надані до моменту реалізації послуги, тобто до виписки рахунка абонентові. У такому разі розмір знижки відомий, відображений у рахунку і зменшує на цю суму обсяг реалізації, тобто очікуваний дохід (виручку). У цьому разі, згідно з п. 21 НП(С)БО 15,

дохід від реалізації послуг комунальними підприємствами визнається на суму справедливої вартості активів (у цьому разі грошових коштів), які підлягають отриманню і розраховуватиметься як вартість за тарифами за винятком суми знижки, тобто дохід від реалізації (сума компенсації), який планується отримати, – відомий.

В обліку визнання доходу відобразимо таким проведенням: Дебет 361 – Кредит 703 – на суму доходу, який зменшений на суму знижки;

2) знижки, надані після реалізації послуг, тобто грошові знижки. Вони можуть бути надані за дотримання (виконання) споживачами певних умов, наприклад вчасну або дострокову оплату. У такому разі надану знижку вже неможливо відобразити в рахунку абонента. Це означає: на момент надання послуги точна сума компенсації, що буде отримана підприємством, не може бути визначена, оскільки існують умови, якими може скористатися споживач, унаслідок чого сума компенсації, яку він повинен буде сплатити, буде меншою.

Облік суми знижки відображають таким проведенням: Дебет 704 «Вирахування з доходу» – Кредит 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», таким чином зменшують на суму наданої знижки дохід від реалізації.

Специфіка відображення деяких доходів підприємств ЖКГ на рахунках полягає в такому:

– доходи від більшості видів цільового фінансування відображають на субрахунку 718 як доходи від безоплатно отриманих оборотних активів;

– доходи від субсидій малозабезпеченим верствам населення та компенсації пільг деяким категоріям споживачів комунальних послуг доцільно відображати на субрахунку 703, оскільки це доходи від реалізації послуг підприємств ЖКГ;

– доходи від надання в оренду основних засобів житлові організації відображають на субрахунку 703 (як доходи від основної діяльності), а інші підприємства ЖКГ – на субрахунку 713 (як доходи від оперативної оренди);

– транзитні платежі, які отримують житлові організації в оплату комунальних послуг і відразу перераховують відповідним підприємствам-постачальникам цих послуг, у житловій організації відображають при їх нарахуванні одночасно за кредитом субрахунка 703 і за дебетом субрахунка 704 (як вирахування з доходу).

Методологічні основи відображення в обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються НП(С)БО 15 «Дохід», а інформації про витрати – НП(С)БО 16 «Витрати».

9.4. Особливості обліку в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ)

Важливою складовою частиною ЖКГ – житлове господарство та його найважливіша складник – житловий фонд. З організаційно-правових форм обслуговування житлового фонду за традицією найпоширенішими були комунальні підприємства у формі житлово-експлуатаційних контор (ЖЕКів). Як показала практика, послуги ЖЕКів характеризуються невисокою якістю, що викликано інерційністю, застосуванням старих методів роботи, неналежною якістю послуг населенню. Ці та інші проблеми у ЖКГ зумовили пошук нових напрямів обслуговування житла, появі альтернативних форм надання житлово-комунальних послуг. До них можна віднести прибуткові (керуючі компанії, служба єдиного замовника), а також неприбуткові організації. Найбільшого поширення серед неприбуткових набуло створення об'єднань співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ).

Найважливіші особливості функціонування ОСББ, які суттєво впливають на організацію обліку та формування бухгалтерської звітності, полягають у такому:

– основним активом із найбільшою вартістю є сама будівля багатоквартирного житлового будинку, але вона не може бути об'єктом бухгалтерського балансового обліку, оскільки власниками квартир на підставі свідоцтва на право особистої власності є мешканці будинку, а не ОСББ;

– незважаючи на те, що ОСББ не може обліковувати у складі своїх активів приватизований житловий фонд, виникає потреба нарахування та обліку амортизації для встановлення залишкової вартості та зносу житла. Тому облік житлового приміщення за первісною вартістю, зносом, залишковою вартістю доцільно вести на позабалансових рахунках;

– в ОСББ відсутній статутний капітал, незначну частку становить додатковий капітал, проте може мати місце цільове фінансування певних видів робіт, наприклад ремонтних;

– для виконання в майбутньому тривалих капітальних робіт, пов'язаних із ремонтом будинку та комунікацій, може створюватися за рахунок додаткових внесків мешканців резервний капітал;

– хоч ОСББ є неприбутковою організацією, характерними об'єктами обліку в них виступають витрати, найважливішими видами яких вважаються витрати наутримання та обслуговування житлового будинку і прибудинкових територій, на утримання апарату управління ОСББ;

– доходами ОСББ як неприбуткової організації вважаються надходження від мешканців на покриття витрат за наперед розробленим і затвердженим на зборах мешканців будинку кошторисом;

– хоч ОСББ вважається неприбутковою організацією, можуть мати місце грошові надходження від інших (крім унесків мешканців за кошторисом) операцій та послуг: оренди прибудинкових територій і нежитлових приміщень, розміщення зовнішньої реклами – банерів, біг-бордів, антен радіо-, теле-, інтернеткомунікацій та ін. Такі надходження використовують на загальні потреби мешканців будинку, не можуть кваліфікуватися як прибуток і розподілятися між мешканцями.

Найважливішими рахунками, які використовують в ОСББ для обліку активів та зобов'язань, можуть бути:

10 «Основні засоби»,11 «Інші необоротні матеріальні активи» – використовуються для обліку власних необоротних активів (крім вартості житлового будинку);

20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – придбані (виготовлені) матеріали, інвентар для обслуговування будинку;

30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» – зібрані з мешканців грошові внески, а також інші грошові надходження;

37 «Розрахунки з іншими дебіторами» – розрахунки з мешканцями за внесками згідно з кошторисом та іншими дебіторами;

43 «Резервний капітал» – зарезервовані кошти під капітальні та інші великовартісні роботи;

48 «Цільове фінансування та цільові надходження» – внесені мешканцями внески на утримання згідно з кошторисом;

65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» – розрахунки з працівниками ОСББ з оплати праці та нарахованими на неї соціальними внесками;

68 «Розрахунки за іншими операціями» – за одержані послуги зі сторони (загальне освітлення, прибирання, вивезення сміття та ін.);

719 «Інші доходи операційної діяльності» – для узагальнення всіх надходжень на покриття витрат ОСББ;

92 «Адміністративні витрати» – для узагальнення витрат на утримання адміністрації ОСББ;

949 «Інші витрати операційної діяльності – для обліку витрат на утримання й обслуговування житлового будинку;

791 «Результат операційної діяльності» – для закриття рахунків доходів і витрат, сальдо за цим рахунком має дорівнювати нулю.

На рис. 9.1 наведено схему відображення на рахунках грошових надходжень від сплати внесків мешканцями та закриття рахунків доходів і витрат ОСББ.

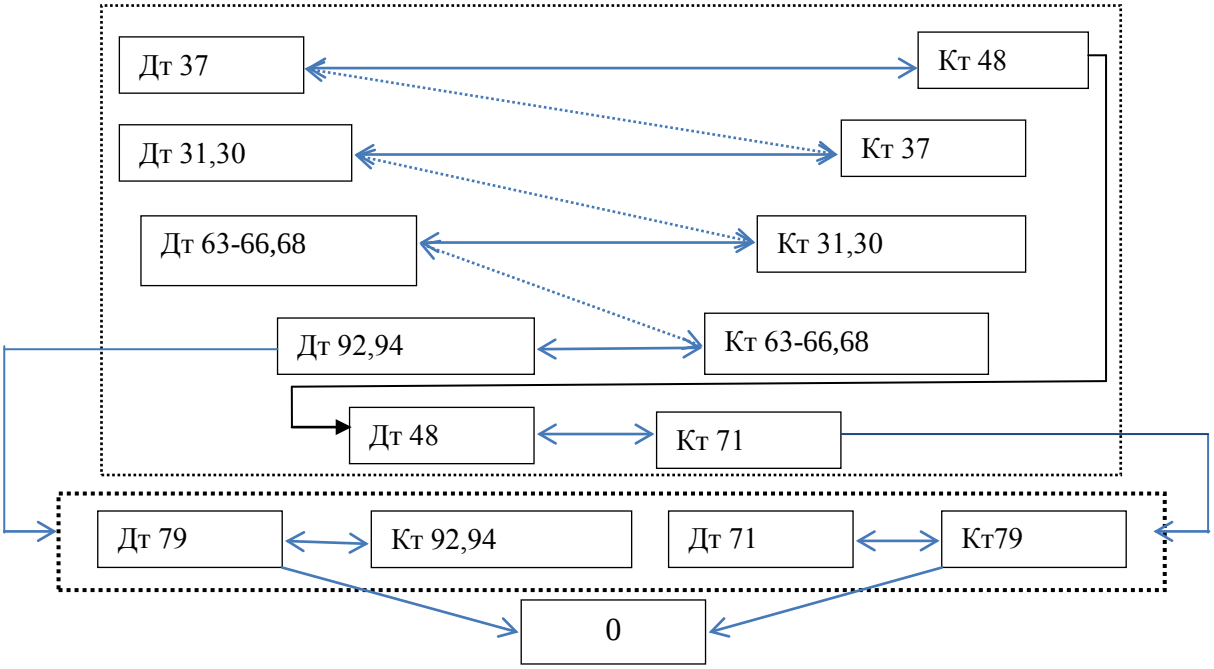

Рис. 9.1. *Схема обліку витрат і доходів на їх покриття в ОСББ*

Спочатку згідно з кошторисом мешканцям нараховуються чергові платежі, що відображаються за дебетом рах. 37 і кредитом рах. 48. Кошти від них надходять в касу (рах. 30) чи поточний рахунок (рах. 31)

і використовуються на здійснення різних платежів, видачі зарплати, покриття інших витрат. На їх базі формуються витрати об'єднання на рах. 92, 94. За принципом відповідності, з іншого боку, на рах. 71 відображаються доходи на покриття зазначених витрат і списуються цільові внески від мешканців. У кінцевому випадку витрати й доходи закриваються на результати діяльності, які мають бути збалансованими.

9.5. ОРГАНІЗАЦІЯ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ПОБУТОВОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ НАСЕЛЕННЯ

Послуги – це діяльність суб'єктів, яка не набуває матеріально-речової форми й задовольняє певні потреби замовників – особисті, колективні, громадські. Послуги є результатом різнорідної діяльності, яка здійснюється виробником на замовлення будь-яких споживачів (окремих громадян, підприємств, організацій, підприємців), змінюють, стан одиниць, які споживають ці послуги. Специфіка послуг як продукції полягає в тому, що послуги не накопичуються (за винятком окремих видів), не транспортуються, не існують окремо від виробників, тобто вони споживаються переважно в момент їх надання.

Під побутовими послугами слід розуміти діяльність, пов'язану з наданням платних послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівку, а також із використанням інших форм розрахунків, уключаючи кредитні картки.

Перелік послуг, які належать до побутових, визначається Кабінетом Міністрів України та не може змінюватись упродовж бюджетного року.

Виділяють такі види побутових послуг:

– індивідуальне пошиття й ремонт швейних, хутряних виробів та головних уборів;

– індивідуальне пошиття, в'язання й ремонт трикотажних виробів;

– індивідуальне виготовлення та ремонт взуття;

– ремонт побутових машин і приладів;

– ремонт годинників;

– виготовлення та ремонт ювелірних виробів;

– ремонт побутової радіоелектронної апаратури;

– послуги з відеозйомки та звукозапису;
– виготовлення й ремонт меблів;
– послуги перукарень;
– послуги фотографій;
– послуги з хімічної чистки виробів;
– послуги з прання білизни;
– послуги лазень.

Усім суб'єктам господарської діяльності, які надають побутові послуги населенню, присвоюються категорії.

Основна мета присвоєння категорій:

– підвищення рівня захисту прав й інтересів споживачів щодо якості послуг та культури обслуговування;

– посилення зацікавленості суб'єктів господарської діяльності в залученні замовників, збільшенні обсягів послуг і доходів;

– упорядкування ціноутворення відповідно до якості та складності робіт.

Під час присвоєння суб'єктам господарської діяльності відповідних категорій ураховують:

– види, складність і якість послуг (робіт), що надаються (виконуються);
– склад фахівців основних професій і рівень їхньої кваліфікації;
– рівень технології, оснащення відповідним обладнанням і засобами механізації;
– стан приміщень та їх оздоблення.

Категорія встановлюється вища, перша або друга.

На підприємствах вищої категорії застосовуються сучасна технологія та оснащення, обслуговування замовників проводиться в комфортних та художньо оздоблених приймальних салонах.

На підприємствах першої категорії застосовуєть сучасну технологію та оснащення, обслуговування замовників проводять у відповідно оздоблених приймальних приміщеннях.

На підприємствах другої категорії застосовують технологію та оснащення, які забезпечують надання послуг належної якості, для обслуговування замовників є приймальні приміщення.

Присвоєння категорій суб'єктам господарювання проводять за результатами їх атестації.

Атестації підлягають новостворені та діючі суб'єкти господарювання, які надають побутові послуги (виконують роботи), незалежно від форм власності.

Атестацію (переатестація) суб'єкта господарської діяльності проводить атестаційна комісія, створена органами місцевої влади. До складу атестаційної комісії включаються представники районних державних адміністрацій, виконкомів, органів Держстандарту, Держспоживзахисту, санітарно-епідеміологічних служб і фахівці з питань побутового обслуговування населення.

Атестацію проводять за поданням суб'єкта господарської діяльності протягом трьох місяців після його реєстрації.

У зв'язку зі своєю природою послуги не мають гарантованих стандартів якості. Інакше кажучи, послугам властивий високий ступінь невизначеності або мінливості. Ця обставина ставить споживача послугу невигідне положення, тому що результат послуги, її корисний ефект він зможе оцінити лише після її надання; а виробникам у цих умовах складно здійснювати просування послуг.

Саме у зв'язку своєю невизначеностю або мінливості сфера послуг потребує державного регулювання більшою мірою, ніж ринки інших товарів. Найчастіше державне втручання у функціонування ринку послуг викликається не тільки економічними, а й політичними та соціальними причинами. Наприклад, установлення контролю або домінування будь-яких підприємницьких структур у таких сегментах ринку послуг, як банківська справа, інформація і телекомунікації тощо, може становити реальну загрозу національному суверенітету й безпеці країни. Тому практично у всіх країнах розробляють заходи для державного регулювання сфери послуг і встановлення певних стандартів, які регламентують зміст послуг та якість їх надання. Особливо важливі ці стандарти в таких секторах сфери послуг, як охорона здоров'я, освіта, телекомунікації, діяльність фінансових посередників на фондовому і кредитному ринках тощо.

Якщо вдуматися, то з постачальниками послуг ми зустрічаємося буквально на кожному кроці: авіаперевезення, банківські послуги, парки атракціонів, готелі, перукарні, страхові компанії, телефонний зв'язок, кінотеатри, ресторани та багато іншого. Підприємства послуг відрізняються великою різноманітністю, але відокремлюються від постачальників товарів своїм цільовим ринком, формою організації торгівлі та способом підтримання конкурентоспроможності.

Вимоги щодо побутового обслуговування населення встановлені «Правилами побутового обслуговування», а також іншими законодав-

чимита нормативно-правовими актами. Пунктом 2 цих Правил визначено такі основні визначення, які трапляються в цій темі:

– побутове обслуговування населення – це організована діяльність суб'єктів господарювання, яка передбачає надання побутових послуг;

– побутова послуга – вид діяльності суб'єктів господарювання, пов'язана із задоволенням конкретної побутової потреби індивідуального замовника;

– замовники – особи, яким надаються побутові послуги;

– виконавці – суб'єкти господарювання (юридичні особи, незалежно від форми власності, і фізичні особи), які надають побутові послуги.

Види продукції й послуг у сфері побутового обслуговування населення приведені в галузевому класифікаторі ГК 201-01-2001, який містить їх єдину класифікацію. У цьому документі побутові послуги класифікуються за такою схемою:

ХХ – загальний код «Послуги і продукція у сфері побутового обслуговування» (прийнятий 01);

ХХХ – група послуг /продукції/;

ХХ – вид послуги /продукції/.

Наприклад, «Послуги з дрібного ремонту верху взуття» мають кодове позначення 01.011.01 (належать до групи 01.011.00 «Послуги з ремонту взуття»).

Деякі групи послуг (продукції) у сфері побутового обслуговування (у дужках вказується код групи послуг (продукції) згідно з ГК 201-01-2001):

1. Виготовлення й ремонт взуття (010);
2. Виготовлення й ремонт швейних, шкірних, хутрових, трикотажних, текстильних виробів та головних уборів (020);
3. Виготовлення й ремонт меблів (050);
4. Технічне обслуговування й ремонт автомобілів, мотоциклів, моторолерів та мопедів (070);
5. Послуги з ремонту радіотелевізійної й іншої аудіо - і відеоапаратури (080);
6. Послуги з ремонту електропобутової техніки, побутових приладів, музичних інструментів і металовиробів (090);
7. Послуги з ремонту ювелірних виробів (110);
8. Прокат речей особистого користування і побутових товарів (130);
9. Послуги з виконання фоторобіт (140);

10. Послуги із прання, обробки білизни й інших текстильних виробів (150);

11. Послуги перукарень (180);

12. Ритуальні послуги (190);

13. Послуги ломбардів (200).

До діяльності об'єкта побутового обслуговування ставляться певні вимоги. Залежно від специфіки побутових послуг, які надаються, виконавці можуть здійснювати свою діяльність в окремих приміщеннях чи будинках, павільйонах, кіосках, пересувних майстернях і приймальних пунктах, обладнаних відповідним чином. У цьому разі виконавець повинен забезпечити відповідність виробничих приміщень, будинків, робочих місць необхідним екологічним і санітарно-гігієнічним умовам і вимогам нормативно-правових актів із питань охорони праці.

У приміщенні, де проводиться прийом і видача замовлень, на видному й доступному для замовників місці («Куточок покупця») повинні розміщуватися:

1. Правила побутового обслуговування.

2. Витяг із Закону України «Про захист прав споживачів» у частині надання послуг.

3. Перелік наданих побутових послуг.

4. Інформація про найменування виконавця (повне), його адреса, номери телефонів, прізвище, ім'я, по батькові керівника (власника).

5. Копії свідчень про державну реєстрацію, сертифікатів відповідності на послуги, які підлягають обов'язковій сертифікації, а також копії торгових (спеціальних торгових) патентів, спеціальних дозволів (ліцензій) із видів послуг, які підлягають патентуванню, ліцензуванню.

6. Зразки матеріалів і виробів.

7. Ціни й тарифи на послуги, матеріали й вироби.

8. Перелік нормативно-технічних документів, вимогам яких повинні відповідати послуги.

9. Гарантійні зобов'язання виконавця послуг.

10. Інформація про працівників, які обслуговують замовників, номери телефонів місцевих органів виконавчої влади, територіальних органів Держспоживінспекції, перелік категорій громадян, які користуються пільгами при отриманні побутових послуг.

11. Книга заяв і пропозицій.

Якщо послуги надаються за межами приміщення, то виконавець зобов'язаний ознайомити замовника з Правилами побутового обслуговування, надати замовникові на робочому місці інформацію про найменування, розташування, номер телефону виконавця, що забезпечив надання побутових послуг, номер свідоцтва про державну реєстрацію й назву органу, який здійснив державну реєстрацію.

9.6. Синтетичний та аналітичний облік витрат і собівартості виконаних робіт та надання послуг

Собівартість продукції, робіт, послуг – це сума витрат на виробництво та реалізації в грошовому вираженні.

Особливістю формування собівартості побутових послуг є те, що витрати на надання послуг складаються з двох частин: витрати на виробничі послуги та витрати на обслуговування населення. Визначення чи розрахунок собівартості певного продукту в цьому разі послуги і являє собою калькуляцію. Калькуляції розрізняють за часом складання. Вони складаються до моменту надання послуг і дають уявлення про мінімально потрібні витрати. До них належать планові, кошторисні (проектні) та нормативні калькуляції. Планові калькуляції визначають можливі витрати на послугу на підставі середніх запланованих норм витрат на матеріальні, трудові й інші ресурси. Кошторисні чи проектні калькуляції, як різновид планових, складаються на нові види продукту чи на разові послуги. Нормативні калькуляції складаються за поточними нормами витрат на відповідні ресурси, які діють на певну дату. Вірогідність калькуляції в багатьох випадках залежить від вибору статей витрат, об'єктів обліку затрат і калькуляції, калькуляційних одиниць, методів розподілу непрямих затрат.

Номенклатура калькуляції – це перелік статей, за якими складається калькуляція витрат.

Об'єкт калькулювання розуміють як окремий вид послуги, певної споживчої вартості.

З об'єктами калькулювання тісно пов'язано поняття калькуляційної одиниці, яке являє собою вимірник продукту, що прийнятий для розрахунку собівартості відповідного об'єкта калькуляції. Калькуляційні одиниці поділяють на кілька груп.

На початку своєї роботи підприємства, які планують надавати побутові послуги, повинні визначити продажні ціни на свої послуги. Для цього їм слід провести калькуляцію собівартості послуг.

Таблиця 9.6.1

Види калькуляційних одиниць

Калькуляційна одиниця	**Приклад**
Натуральна	Штуки, метри, кілограми, тонни, літри
Збільшена	Прейскурантний номер виробів, артикул певної кількості виробів
Умовно-натуральна	Відсоткове відношення на одиницю поверхні чи матеріалу
Експлуатаційна	Сила, потужність
Трудова	Нормо-година
Одиниця виконаних робіт і послуг	Тонно-кілометр, машино-день

До складу витрат, безпосередньо пов'язаних із наданням побутових послуг, уходять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати відповідно до НП(С)БО 9, НП(С)БО 16. Облік витрат організацій сфери побутового обслуговування ґрунтується на Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», ННП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 16 «Витрати» й інших законодавчих і нормативних документах.

Об'єктом калькулювання собівартості послуг може бути одиниця виготовлення продукції.

До поняття побутового обслуговування входять: прання, сушіння, прасування, пакування, доставка додому. Бухгалтери підприємств побутового обслуговування повинні враховувати, що, зазвичай, замовник оплачує послуги після виконання всіх умов договору. Наприклад,

послуга надана в одному місяці, а оплата за неї надходить у наступному: виникає ситуація незавершеного виробництва. При калькулюванні собівартості послуг побутового обслуговування потрібна урахувати і цей нюанс.

У бухгалтерському обліку всі прямі витрати, а саме: витрати основних матеріалів, нарахування заробітної плати працівникам, відрахування на соціальні заходи, списання втрат від браку, прямі втрати за відрахуванням ПДВ (за наявності права на податковий кредит), податки, збори, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом, інші прямі витрати – потрапляють на рахунок 23 «Виробництво». Для кожного виду послуг, які надає підприємство побутового обслуговування, треба відкрити свій субрахунок, наприклад: 231 – прання, 232 – хімчистка, 233 – прокат.

Загальновиробничі витрати акумулюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Сюди слід відносити заробітну плату обслуговувального персоналу та відрахування на соціальні заходи, витрати на утримання легкового автотранспорту, що його використовує апарат управління структурних підрозділів, витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної і сторожової охорони, витрати на ремонт, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання, забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям й іншими засобами індивідуального захисту та лікувально-профілактичним харчуванням тощо. Змінні та постійні загальновиробничі витрати ділять на всі об'єкти витрат.

Перелік змінних і постійних витрат визначено НП(С)БО 16, хоча підприємство може їх групувати на власний розсуд. Постійні загальновиробничі витрати включають до виробничої собівартості не в повному обсязі, а в частині, яку визначають відповідно до бази розподілу цих витрат, між рахунками 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Для цього розрахунку використано такий термін, як «нормальна потужність». Визначення нормальної потужності міститься у НП(С)БО 16 – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

При цьому потрібно враховувати технічні характеристики, змінний режим, експлуатаційне забезпечення, обсяг виробництва тощо. Відтак при нормальній виробничій потужності суму загальновиробничих витрат визначити відповідно до фактичних облікових даних минулих періодів.

Ці коефіцієнти потрібні не тільки для розподілу загальновиробничих витрат між рахунками 23 та 90, а й між об'єктами витрат, тобто між видами продукції, робіт, послуг.

Таблиця 9.6.2

Типові кореспонденції обліку витрат із надання послуг

Зміст господарської операції	Кореспонденція	
	Д-т	К-т
Передано матеріали у виробництво	23	20
Нараховано заробітну плату працівникам виробництва	23	661
Нараховано соціальні внески на заробітну плату	23	65
Нараховано амортизацію обладнання	23	13
Включено до виробничої собівартості послуг змінні загальновиробничі витрати	91	631
Списано змінні витрати з прання	23	91
Списано мийні засоби для прибирання	23	209

Отже, відображення в обліку з надання послуг немає значних відмінностей від відображення в обліку виробничої діяльності.

9.7. Облік реалізації робіт і послуг та отримання доходу

Дохід від наданих послуг визначають після завершення конкретної операції, якщо її результат можна достовірно оцінити (п. 10 НП(С)БО 15). Виходячи із цього, підприємство самостійно вирішує, коли йому відображати дохід: на дату надання послуги чи на дату отримання оплати від замовника. Якщо ж підприємство побутового

обслуговування отримало аванс від замовника, то, відповідно до п. 6.3 НП(С)БО 15, його не можна показати в доході.

Найкращим варіантом буде все-таки показувати дохід на дату передачі замовлення та отримання повної оплати за послуги (дата ця фігурує у квитанції). Тоді дохід від такої операції відображають за кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг».

У податковому обліку дохід відображають за першою подією: або за фактом надання послуги, або за датою отримання оплати від замовника.

Підставою для записів в обліку слугують первинні документи, у яких фіксують здійснення господарських операцій.

Облік реалізації це не що інше, як облік доходу від господарської діяльності, який обліковується на рахунку 70 класу 7 «Доходи і результати діяльності».

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

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» підприємства та організації, що виконують роботи й надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведуть за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Надання послуг полягає у виконанні підприємством певного замовлення за визначений період часу. Особливість визнання доходу залежить від тривалості виконання замовлення. Згідно з п. 10 НП(С)БО 15, разі, якщо результат операцій із надання послуг може бути вірогідно оцінений, дохід визнається відповідно до ступеня завершеності таких операцій на дату балансу.

Згідно з п. 11 НП(С)БО 15, оцінка ступеня завершеності операцій із наданню послуг здійснюють за допомогою таких методів:

– вивчення виконаної роботи;

– визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, що повинні бути надані;

– визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

За першим методом дохід визнається поетапно, у розмірі фактично виконаної роботи. Цей метод оцінювання ступеня завершеності операцій із надання послуг може застосовуватися стосовно тих видів послуг, результат яких можна оцінювати на певному етапі їхнього виконання. Отже, дохід визначається або після надання повного обсягу послуг, або після завершення визначеного етапу надання послуг. З огляду на специфіку послуг із ремонту (здебільшого неможливо оцінити ступінь їх завершеності) дохід доцільно визнавати після їхнього фактичного надання за даними первинних документів, у яких фіксується цей факт (квитанція, касовий чек, акт).

Підприємства побутового обслуговування облік розрахунків із замовниками здійснюють на субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» й рахунка 681 «Розрахунки за авансами одержаними». У разі надання побутових послуг із використанням матеріалів замовників облік прийнятих цінностей здійснюють на позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки».

Розглянемо типові господарські операції з отримання доходу від надання послуг підприємством.

Таблиця 9.7.1

Типові кореспонденції обліку витрат із надання послуг

Зміст господарської операції	Кореспонденція	
	Дебет	Кредит
Отримана від замовника передоплата за послуги	311	681
Отримано дохід від надання послуг	361	703
Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
Списано на фінансовий результат дохід	703	79
Проведено взаємозалік заборгованостей	681	361

Підприємства сфери послуг повинні застосовувати реєстратори розрахункових операцій.

Реалізація, робіт, послуг – важливий і завершальний етап кругообігу засобів підприємства. Значення й роль процесу реалізації сут-

тєво зростають за умов ринкової економіки. Саме завоювання ринків, можливості реалізації продукції визначають відповідні обсяги її виробництва. Виробляють лише ту продукцію і в таких розмірах, у яких її можна реалізувати. Виробник мусить глибоко вивчати потреби ринку для планування обсягів й асортименту виробництва продукції потрібного ринку. Обсяг реалізованих послуг (у ринкових цінах тобто включаючи ПДВ) – обсяг реалізованих послуг, який визначають за ціною продажу відвантаженої за межі підприємства готової продукції (виконаних послуг), що зазначено в оформлених як підстава для розрахунків із покупцями (замовниками) документах (уключаючи продукцію (послуги) за бартерним контрактом), уключаючи непрямі податки (ПДВ, акцизний збір тощо). До складу показника не включається продукція власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства, суми цільових надходжень на виробництво, суми попередньої оплати (авансові платежі).

Оплату за надані послуги визначає виконавець за обов'язковим погодженням із замовником. Вона може передбачати повний розрахунок під час оформлення замовлення або часткову оплату з остаточним розрахунком під час отримання замовлення. В останньому випадку після кожної завершеної та сплаченої операції з надання послуги замовникові видають розрахунковий документ.

Щодо вартості послуг і матеріалів виконавця, то вони оплачуються замовником за цінами, які були на день оформлення замовлення, якщо інше не було передбачено в умовах договору.

Якщо виконавець на прохання замовника надавав додаткові послуги, які не були передбачені в замовленні, то їх вартість повинна оплачуватися за цінами, якібули на момент оформлення замовлення на додаткові послуги.

Документи з первинного обліку реалізації побутових послуг є:

– документи бухгалтерського обліку;

– інші первинні документи, оформлені на кожну послугу (на кожного замовника), за якими здійснюється їх виконання та облік.

Первинні документи, які складають на кожну послугу:

– квитанція на виконання замовлення;

– чек, за яким оплачено замовлення без оформлення квитанції на виконання дрібних робіт та послуг у присутності замовника, а також у порядку самообслуговування;

– наряд-замовлення;

– замовлення-зобов'язання;

– замовлення та ін.

При аналізі та прогнозуванні попиту, місткості ринку побутових послуг використовують дані державної статистичної звітності України.

Перелік нормативних документів, які регулюють діяльність підприємств у житлово-комунальній сфері й побутовому обслуговуванні

1. Закон України «Про житлово-комунальні послуги» від 28.06.2004 № 1875-IV [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5. rada.gov.ua/laws/show/1875-15.

2. Закон України «Про особливості здійснення права власності в багатоквартирних будинках» від 14.04.2015 № 417-VIII [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/ laws/show/1875-15.

3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2009 р. № 373 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ FIN30532.html.

4. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada. gov.ua/laws/show/ z0751-99.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada. gov.ua/laws/show/z0860-99.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

8. Правила побутового обслуговування, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 16.05.1994 р. № 313 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/313-94-%D0%BF.

9. Типовий договір про надання послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2009 р. № 529 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/529-2009-%D0%BF.

Рекомендована література

1. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. 2-ге вид. К. : Центр навч. л-ри, 2010. 392 с.

2. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності : підручник К. : Центр навч. л-ри, 2010. 392 с.

Контрольні питання

1. Житлово-комунальне господарство – це …
2. На які групи поділяються житлово-комунальні послуги ?
3. Які вимоги висуваються до обліку на підприєствах комунальної галузі?
4. Рахунки яких класів використовують для обліку витрат житлово-комунальних підприємств?
5. Коли визнаються доходи від надання послуг населенню?
6. Чи надаються знижки споживачам комунальних послуг?
7. Яка специфіка відображення доходів в обліку підприємств ЖКГ?
8. Послуги – це …
9. Які види побутових послуг виділяють?
10. «Куточок покупця» містить…

11. Що є особливістю формування собівартості побутових послуг?

12. Які види калькуляцій розрізняють, і чим вони відрізняються?

13. Нормальна потужність – це …

14.Наведіть типові кореспонденції обліку витрат із надання побутових послуг.

15. Які документи офомляються при наданні побутових послуг?

Задачі для виконання

Задача 1

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку розрахунки з квартиронаймачами на підставі даних.

Господарські операції за розрахунками з квартиронаймачами:

1. Нарахована оплата за житло й комунальні послуги – 1600,00.

2. Відображено вирахування з доходу суми, яка належить до перерахунку комунальним підприємствам – 1200,00.

3. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ – ?

4. Надійшла часткова оплата від населення за житлово-комунальні послуги (80 % від нарахованої суми) – ?

5. Відображено податкове зобов'язання з ПДВ – ?

6. Перераховано кошти комунальним підприємствам (70 % від нарахованого боргу) – ?

Задача 2

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції із цільового фінансування підприємств ЖКГ на підставі даних.

Облік відшкодування пільг

1. Нараховано суму відшкодування пільг з оплати комунальних послуг за рахунок місцевого бюджету – 50 000,00.

2. Надійшло на поточний рахунок у відшкодування пільг окремим категоріям громадян – 30 000,00.

3. Визнано дохід звітного періоду від цільового фінансування на відшкодування пільг – 30 000,00.

4. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ на суму відшкодування пільг – 5 000,00.

Задача 3

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції із цільового фінансування підприємств ЖКГ на підставі даних.

Облік субсидій

1. Нарахована квартплата, оплата комунальних послуг – 60 000,00.
2. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ – 10 000,00.
3. Нараховано субсидії малозабезпеченим категоріям громадян, які встановлені раніше – 12 000,00.
4. Надійшла інформація про вперше призначені субсидії – 2 400,00.
5 Одночасно коригується сума врахованого доходу й податкового зобов'язання з ПДВ (2 400) – (?)
6. Надійшло в оплату житлово-комунальних послуг від квартиронаймачів – 48 000,00.
7. Відображено податкове зобов'язання з ПДВ – 8 000,00.
8. Зараховано на поточний рахунок суму – 9 600,00.
9. Відображено дохід від отриманого цільового фінансування – 9 600,00.
10. Ураховано податкове зобов'язання з ПДВ – 1 600,00.

Задача 4

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції із цільового фінансування підприємств ЖКГ на підставі даних.

Облік дотацій

1. Отримана сума дотації з місцевого бюджету на покриття збитків житлово-комунального господарства – 52 800,00.
2. Перерахована сума дотації в покриття – 52 800,00.
3. Відображено дохід житлово-комунального підприємства на суму використаної дотації з бюджету – 52 800,00.

Задача 5

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції із цільового фінансування підприємств ЖКГ на підставі даних.

Облік цільового фінансування на придбання основних засобів:

1. Надійшли кошти цільового фінансування на придбання основних засобів – 7 800,00.

2. Одержано від постачальника основні засоби:

– купівельна вартість без суми ПДВ – 6 500,00.

3. Передано в експлуатацію основні засоби (машини) – 6 500,00.

4. Перераховано постачальникові за придбані основні засоби 7 800.

5. Використані кошти цільового фінансування враховані як доходи майбутніх періодів – 6 500,00.

6. У наступному звітному періоді: нарахована амортизація основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування, визнано дохід на суму нарахованої амортизації.

Задача 6

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції із цільового фінансування підприємств ЖКГ на підставі даних.

Облік іншого цільового фінансування

1. Надійшли кошти цільового фінансування на ремонт основних засобів,підготовку до осінньо-зимового періоду та ін. – 48 000,00.

2. Прийнято виконані роботи (підписано акт) за рахунок коштів цільовогофінансування – 30 000,00.

3. Перераховано підрядникові кошти цільового фінансування в оплатуза виконані роботи – 30 000,00.

4. Відображено дохід звітного періоду на суму використаного цільовогофінансування – 30 000,00.

5. Сума невикористаного цільового фінансування віднесенана доходи майбутніх періодів – 18 000,00.

6. У наступному звітному періоді (місяці) відображено дохід на суму використаного цільового фінансування – 18 000,00.

Тести до теми 9

1. Житлово-комунальне господарство – це:

а) важлива соціальна галузь, яка забезпечує населення, підприємства й організації потрібними житлово-комунальними послугами;

б) важлива галузь економіки, яка забезпечує населення України потрібними послугами;

в) важлива соціальна галузь, яка забезпечує населення, підприємства й організації потрібною сировиною та обладнанням;

г) галузь економіки, яка забезпечує підприємства потрібними комінальними послугами й сировиною;

ґ) немає правильної відповіді.

2. До особливостей житлово-комунального господарства належать:

а) неможливість відмови від житлово-комунальних послу;

б) не великі площі обслуговування й обмеженість видів послуг;

в) висока соціальна значущість, що зумовлює контроль із боку держави;

г) правильні відповіді б і в;

ґ) правильні відповіді а і в.

3. Витрати житлово-комунальних господарства відшкодовують:

а) держава;

б) споживачі комунальних послуг;

в) органи місцевого самоврядування;

г) правильні відповіді а і в;

ґ) правильні відповіді б і в.

4. Нарахування заборгованості перед комунальним підприємством відображається проведенням:

а) Дт 23, 641 – Кт 631;

б) Дт 23, 644 – Кт 361;

в) Дт 23, 641 – Кт 361;

г) Дт 23, 644 – Кт 631;

ґ) Дт 23, 644 – Кт 633.

5. Погашення нарахованої заборгованості перед комунальним підприємством відображається проведенням:

а) Дт 631 – Кт 311;

б) Дт 361 – Кт 311;

в) Дт 361 – Кт 301;

г) Дт 633 – Кт 311;

ґ) немає правильної відповіді.

6. Суттєвою відмінністю в обліку витрат на виробництво комунальних послуг є те, що:

а) підприємства обліковують усі понесені витрати на рахунку 23 «Виробництво»;

б) підприємства не використовують рахунок 26 «Готова продукція»;

в) підприємства не використовують рахунок 95 «Фінансові витрати»;

г) підприємства не використовують рахунок 23 «Виробництво»;

ґ) немає правильної відповіді.

7. У житлово-комунальному господарстві адміністративні витрати:

а) розподіляються на кожен об'єкт калькулювання або відносяться на витрати періоду, залежно від прийнятого рішення керівництвом підприємства;

б) розподіляються на кожен об'єкт калькулювання аналогічно до загальновиробничих;

в) безпосередньо відносяться на відповідні види послуг;

г) відображаються в складі витрат звітного періоду;

ґ) немає правильної відповіді.

8. Теплове господарство виділяє таку специфічну статтю витрат:

а) на утримання територій санітарних зон;

б) обстеження технічного стану теплових мереж;

в) витрати на вивіз сміття;

г) витрати на воду для власних потреб;

ґ) немає правильної відповіді.

9. Калькуляційні одиниці житлово-комунальних господарств:

а) 1 $м^3$ води;

б) 1 $м^3$ сміття;

в) 1 гкал тепла;

г) 1 $м^3$ стічних вод;

ґ) усі відповіді правильні.

10. Доходи від дотацій визначають:

а) одночасно з нарахуванням амортизації безоплатно отриманих;

б) одночасно з витрачанням отриманих коштів;

в) при їх отриманні, тобто при зарахуванні коштів на рахунки підприємства;

г) одночасно з визнанням витрат.

ґ) немає правильної відповіді.

11. Доходи від наданню послуг нанесенню та підприємствам визначають при:

а) при нарахуванні заборгованості споживачів за отримані послуги;

б) одночасно з витрачанням отриманих коштів;

в) при їх отриманні, тобто при зарахуванні коштів на рахунки підприємства;

г) одночасно з визнанням витрат.

ґ) немає правильної відповіді.

12. Для стимулювання вчасної оплати спожитих комунальних послуг або збільшення обсягів їх реалізації комунальні господарства:

а) надають пільги;

б) надають певні бонуси при оплаті;

в) надають знижки;

г) надають субсидії;

ґ) немає правильної відповіді.

13. У якому випадку сума знижки є відома, яка надається комунальними підприємствами для стимулювання вчасної оплати спожитих комунальних послуг:

а) коли торговельні знижки надаються до моменту реалізації послуги;

б) коли знижки надаються після реалізації послуг;

в) коли знижка залишається такою ж, як і попереднього звітного періоду;

г) правильні відповіді а і б;

ґ) немає правильної відповіді.

14. Аналітичний облік доходів від реалізації в житлово-комунальному господарстві організовує:

а) абонентський відділ;

б) відділом збуту;

в) виробничий відділ;

г) адміністрація;

ґ) немає правильної відповіді.

15. Аналітичний облік доходів від реалізації в житлово-комунальному господарстві організовується за:

а) за видами комунальних послуг;

б) за відповідними видами споживачів;

в) за видами понесених витрат;

г) правильні відповіді а і б;

ґ) правильні відповіді б і в.

16. У бухгалтерському обліку суму знижки, надану комунальним підприємством, відображають таким проведенням, одночасно зменшуючи на суму наданої знижки дохід від реалізації:

а) Дт 704 – Кт 361;
б) Дт 79 – Кт 44;
в) Дт 79 – Кт 704;
г) Дт 361 – Кт 704;
ґ) правильної відповіді немає.

17. Доходи від більшості видів цільового фінансування в житлово-комунальному господарстві відображаються на субрахунку:

а) 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
б) 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;
в) 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
г) 704 «Вирахування з доходу»;
ґ) 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

18. Доходи від субсидій малозабезпеченим верствам населення доцільно відображати на субрахунку:

а) 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
б) 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;
в) 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
г) 704 «Вирахування з доходу»;
ґ) 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

19. Житлові організації відображають отримані транзитні платежі в оплату комунальних послуг і відразу перераховані відповідним підприємствам-постачальникам цих послуг за:

а) кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
б) дебетом субрахунка 704 «Вирахування з доходу»;
в) кредитом субрахунка 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
г) правильні відповіді б і в;
ґ) правильні відповіді а і б.

20. Доходи від надання в оренду основних засобів підприємства житлово-комунальні господарства (крім житлових організацій) відображають на субрахунку:

а) 713 «Дохід від операційної оренди активів»;

б) 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;
в) 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
г) 704 «Вирахування з доходу»;
ґ) 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

21. Витрати житлових організацій можна згрупувати за такими напрямами:
а) прибирання сходових клітин, прибудинкової території;
б) ремонт технічних пристроїв будинків, обладнання дитячих й інших майданчиків;
в) послуги, які надають нежитлові організації;
г) правильні відповіді а, б, в;
ґ) правильної відповіді немає.

22. Послуга – це:
а) діяльність суб'єктів, яка не має матеріально-речової форми й задовольняє певні потреби замовників;
б) результат різнорідної діяльності, яку здійснює виробник на замовлення будь-яких споживачів;
в) діяльність, пов'язана з наданням платних послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівку, а також із використанням інших форм розрахунків;
г) правильні відповіді а, б і в.
ґ) правильної відповіді немає.

23. Перелік послуг, які належать до побутових, визначених Кабінетом Міністрів України, не може змінюватися протягом:
а) одного року;
б) двох років;
в) трьох років;
г) чотирьох років;
ґ) шість місяців.

24. Виділяють такі види послуг:
а) ремонт годинників;
б) послуги перукарень;
в) послуги лазень;
г) індивідуальне виготовлення і ремонт взуття;
ґ) усі відповіді правильні.

25. Усім суб'єктам господарської діяльності, які надають побутові послуги населенню, присвоюють:

а) звання;

б) кваліфікації;

в) категорії;

г) ступінь;

ґ) правильні відповіді б і в.

26. Установлюють такі види категорій суб'єктам господарської діяльності, які надають побутові послуги населенню:

а) вища, середня, низька;

б) вища, перша, друга;

в) вища, друга, третя;

г) перша, друга, низька;

ґ) перша, друга, третя.

27. На підприємствах побутового обслуговування вищої категорії:

а) застосовують сучасну технологію й оснащення, обслуговування замовників проводять у комфортних художньо оздоблених приймальних салонів;

б) застосовується сучасна технологія й оснащення, обслуговування замовників проводять у відповідно до оздоблених приймальних приміщень;

в) застосовується технологія та оснащення, які забезпечують надання послуг належної якості, для обслуговування замовників є приймальні приміщення;

г) застосовується технологія та оснащення, які забезпечують надання послуг належної якості, для обслуговування замовників приймальне приміщення відсутнє;

ґ) немає правильної відповіді.

28. На підприємствах побутового обслуговування першої категорії:

а) застосовується сучасна технологія та оснащення, обслуговування замовників проводять у комфортних художньо оздоблених приймальних салонах;

б) застосовується сучасна технологія й оснащення, обслуговування замовників проводять відповідно до оздоблених приймальних приміщень;

в) застосовується технологія та оснащення, які забезпечують надання послуг належної якості, для обслуговування замовників є приймальні приміщення;

г) застосовується технологія й оснащення, які забезпечують надання послуг належної якості, для обслуговування замовників приймальне приміщення відсутнє;

ґ) немає правильної відповіді.

29. На підприємствах побутового обслуговування другої категорії:

а) застосовують сучасну технологію та оснащення, обслуговування замовників проводиться у комфортних художньо оздоблених приймальних салонах;

б) застосовується сучасна технологія й оснащення, обслуговування замовників проводять відповідно до оздоблених приймальних приміщень;

в) застосовується технологія та оснащення, які забезпечують надання послуг належної якості, для обслуговування замовників є приймальні приміщення;

г) застосовується технологія й оснащення, які забезпечують надання послуг належної якості, для обслуговування замовників приймальне приміщення відсутнє;

ґ) немає правильної відповіді.

30. Присвоєння категорій суб'єктам господарської діяльності, які займаються наданням побутових послуг за результатами їх:

а) атестацій;

б) ревізій;

в) перевірок;

г) тестування;

ґ) немає правильної відповіді.

31. Побутове обслуговування населення – це:

а) організована діяльність суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаних із наданням побутових послуг;

б) організована діяльність суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаних із наданням житлово-комунальних послуг;

в) вид діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаних із задоволенням конкретної побутової потреби індивідуального замовлення;

г) результат різнорідної діяльності, яку здійснює виробник на замовлення будь-яких споживачів;

ґ) немає правильної відповіді.

32. У приміщенні, де проводиться прийом і видача замовлень, на видному й доступному для замовників місці повинні розміщатися:

а) правила побутового обслуговування;

б) перелік наданих побутових послуг;

в) інформація про найменування виконавця;

г) зразки матеріалів і виробів;

ґ) усі відповіді правильні.

33. Планова калькуляція:

а) визначає можливі витрати на послуги на підставі середніх запланованих норм витрат на матеріальні, трудові й інші витрати;

б) складається на нові види продукції чи на разові послуги;

в) складається за фактичними витратами;

г) складається за поточними нормативами витрат на відповідні витрати, які діють на певну дату;

ґ) правильної відповіді немає.

34. Кошторисна чи проектна калькуляція послуг:

а) визначає можливі витрати на послуги на підставі середніх запланованих норм витрат на матеріальні, трудові та інші витрати;

б) складається на нові види продукції чи на разові послуги;

в) складається за фактичними витратами;

г) складається за поточними нормативами витрат на відповідні витрати, які діють на певну дату;

ґ) правильної відповіді немає.

35. Нормативна калькуляція послуг:

а) визначає можливі витрати на послуги на підставі середніх запланованих норм витрат на матеріальні, трудові та інші витрати;

б) складається на нові види продукції чи на разові послуги;

в) складається за поточними нормативами витрат на відповідні витрати, які діють на певну дату;

г) складається за фактичними витратами;

ґ) правильної відповіді немає.

36. Об'єкт калькулювання в побутовому обслуговуванні розуміють як:

а) окремий вид послуги, певної споживчої вартості;
б) суб'єкти підприємницької діяльності;
в) споживач послуги;
г) суб'єкт, який надає послуги;
ґ) правильні відповіді а і в.

37. До понять побутового обслуговування входять:

а) прання;
б) пакування;
в) доставка додому;
г) сушіння;
ґ) усі відповіді правильні.

38. На рахунку 23 «Виробництво» підприємства побутового обслуговування відображають:

а) непрямі витрати понесені на виробництво;
б) прямі витрати понесенні на виробництво;
в) адміністративні витрати;
г) правильні відповіді а і б;
ґ) немає правильної відповіді.

39. Підприємства побутового обслуговування облік розрахунків із замовниками здійснюють на субрахунку:

а) 377;
б) 681;
в) 682;
г) 631;
ґ) правильні відповіді а і б.

40. У разі надання побутових послуг із використанням матеріалів замовників облік прийнятих цінностей здійснюють на:

а) рахунку 681;
б) рахунку 377;
в) позабалансовому субрахунку 023;
г) позабалансовому субрахунку 022;
ґ) правильної відповіді немає.

41. Очікуваний середній рівень потужності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва, – це:

а) нормальна потужність;
б) звичайна потужність;
в) середня потужність;
г) планова потужність;
ґ) нормативна потужність.

42. Дохід від наданих послуг визначають:

а) отримавши аванс за надану послугу;
б) після закінчення виробництва послуги;
в) після завершення конкретної операції, якщо її результат можна достовірно оцінити;
г) отримавши плату за надану послугу;
ґ) немає правильної відповіді.

43. Дохід від реалізованих послуг відображається на рахунку:

а) 70;
б) 71;
в) 79;
г) 72;
ґ) 44.

44. Дохід від надання послуг визнають відповідно до:

а) якості наданих послуг;
б) ступеня завершеності таких операцій на дату балансу;
в) витрат понесених на виготовлення послуг;
г) правильні відповіді а і б;
ґ) правильні відповіді б і в.

45. Оцінюються ступінь завершеності операцій із надання послуг за допомогою таких методів:

а) вивчення виконаної роботи;
б) визначення питомої ваги обсягу послуг;
в) визначення питомої ваги витрат;
г) усі відповіді правильні;
ґ) немає правильної відповіді.

48. Порядок оплати вартості послуг визначають:

а) виконавець;

б) замовник;

в) стороння організація;

г) законодавство;

ґ) виконавець за погодженням із замовником.

Відповіді на тестидо теми 9

Номер тестового завдання	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Правильна відповідь	А	Ґ	Б	Г	А	Б	Б	Б	Ґ	В
Номер тестового завдання	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**
Правильна відповідь	А	В	А	А	Г	А	Б	В	Ґ	А
Номер тестового завдання	**21**	**22**	**23**	**24**	**25**	**26**	**27**	**28**	**29**	**30**
Правильна відповідь	Г	Г	А	Ґ	В	Б	А	Б	В	А
Номер тестового завдання	**31**	**32**	**33**	**34**	**35**	**36**	**37**	**38**	**39**	**40**
Правильна відповідь	А	Г	А	Б	В	А	Ґ	Б	Ґ	Г
Номер тестового завдання	**41**	**42**	**43**	**44**	**45**	**46**	**47**	**48**		
Правильна відповідь	А	Б	А	Б	Г	Б	Г	Ґ		

ТЛУМАЧНИЙ СЛОВНИК ТЕРМІНІВ

Акт інвентаризації – документ, складений інвентаризаційною комісією за встановленою формою. Підтверджує фактичну наявність грошових коштів, цінностей, бланків, відповідність розрахунків то що записам у реєстрах бухгалтерського обліку. А.і. можуть мати різні форми та зміст, зокрема: А.і. каси; А.і. розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими кредиторами і дебіторами; А.і. витрат майбутніх періодів та інші.

Акт на списання – документ, на підставі якого здійснюють списання з балансу підприємства основних засобів, не придатних до роботи внаслідок зношення чи старіння.

Акт приймання-передачі – 1) документ, який складають для підтвердження виконання договору. Засвідчується підписами сторін і є підставою для оплати товарів (робіт, послуг);

2)документ, що підтверджує факт передавання однією стороною і приймання іншою матеріальних цінностей.

Актив – 1) частина бухгалтерського балансу (ліва сторона), яка відображає на певну дату всі належні підприємству активи (матеріальні цінності, кошти, боргові вимоги);

2) майнові права (майно), що належать фізичній або юридичній особі;

3) перевищення грошових надходжень держави,одержуваних із-за кордону (наприклад, від експорту товарів, робіт чи послуг), над її закордонними витратами.

Активи – контрольовані підприємством внаслідок минулих подій ресурси, використання яких, як очікується, призведе до збільшення економічних вигод у майбутньому. А. підприємства є основні засоби та нематеріальні активи, виробничі запаси, запаси готової продукції та незавершене виробництво, грошові кошти чи їх еквіваленти, фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів. Кожен з видів А. має грошову

оцінку. У бухгалтерському балансу А. записують у лівій частині. А. підприємства класифікують за багатьма ознаками, основними з яких є:

форма функціонування – матеріальні, нематеріальні, фінансові А.;

характер участі в господарському обороті – оборотні та поза оборотні А.;

ступінь ліквідності – ліквідні та неліквідні А.

Активи ліквідні – кошти, цінні папери, матеріальні цінності, інші активи, які можуть бути швидко реалізовані і використані для сплати боргових зобов'язань. До А.л. підприємства належать грошові активи в різних формах (готівка, кошти на рахунках у банках тощо), короткотермінові фінансові вкладення, дебіторська заборгованість (крім безнадійної), запаси готової продукції, призначеної до реалізації.

Активи необоротні – 1) сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності. До А.н. належать основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні вкладення, довготермінові фінансові вкладення, інші А.н.;

2) власні ресурси підприємства, які вибули з господарського обороту, але й далі числяться на його бухгалтерському балансі.

Акцепт – 1) згода на оплату або гарантування оплати платіжних документів. А. широко використовують для розрахунків за поставлені товари, виконані роботи чи надані послуги у внутрішньому й міжнародному товарно-грошовому обігу. Акцептант (фізична або юридична особа) своїм підписом на документі чи на цінному папері (платіжній вимозі, векселі, чекові тощо) зобов'язується виплатити зазначену в цьому документі суму;

2)одна з форм внутрішньодержавних та міжнародних безготівкових розрахунків, за якої платник протягом певного терміну повинен прийняти фінансові документи до оплати або в письмовій формі повідомити банк про відмову платити з мотивуванням цієї відмови. За такої форми розрахунків постачальник (виконавець робіт, послуг) складає платіжну вимогу замовникові (покупцеві) і передає його до банку на інкасо – для переведення коштів на свій

рахунок. Підставою для цього є надані постачальником розрахункові документи. Платіжну вимогу вважають акцептованою, якщо покупець дав письмову згоду на її оплату або коли він протягом узгодженого терміну не відмовився від оплати. На сьогодні таку форму безготівкових розрахунків використовують рідко;

3) згода укласти договір на умовах, запропонованих іншою стороною(згода з офертою іншої сторони);

4) підтвердження страховою компанією готовності виписати поліс страхування життя.

Акція – цінний папір без визначеного часу обігу, що засвідчує часткову участь його власника у статутному фонді акціонерного товариства, підтверджує членство в акціонерному товаристві та право на участь в управлінні ним, дає власникові право на одержання частини прибутку у вигляді дивіденду, а також на участь у розподілі майна в разі ліквідації акціонерного товариства. А. можуть бути іменними чи на пред'явника, привілейованими чи простими.

Аліменти – кошти, що їх одні особи в силу родинних зв'язків чи розлучення (розривання шлюбу) повинні за законом сплачувати іншим особам, які потребують матеріальної допомоги (неповнолітнім дітям, непрацездатним тощо), на їх утримання. А. стягують, як правило, на підставі виконавчих листів суду із заробітної плати осіб, котрі повинні надавати матеріальну допомогу іншим особам. А. вираховують з нарахованої особі, що їх сплачує, суми заробітку (доходу) після утримання з неї податків згідно з податковим законодавством.

Амортизація – 1) систематичний розподіл вартості, яка амортизується, чи необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації);

2) елемент витрат, до якого включають суму нарахованої амортизації основних засобів та нематеріальних активів.

Аудит – 1) перевірка офіційної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству. Розрізняють зовнішній і внутрішній А. Зовнішній А. здійснюють незалежні особи(аудитори), аудиторські фірми, переважно з ініціативи господарських суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий А.). Витрати на проведення зовнішнього А. зараховують до собівартості товарів (робіт, послуг). Внутрішній А. є однією з форм внутрішнього фінансового контролю. Його здійснюють призначені внутрішні аудитори з метою інформування керівництва підприємства чи його засновників про ефективність фінансової діяльності загалом або окремих її сторін. Внутрішній аудит може охоплювати не тільки фінанси, але й інші напрями діяльності підприємства (організаційний, технологічний маркетинговий тощо). А. проводять як з ініціативи суб'єктів господарювання, так і в обов'язковому порядку. зокрема проведення А. обов'язкове для підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності комерційних банків, інвестиційних фондів, дочірніх товариств та інших фінансових посередників тощо.

2) підприємницька діяльність аудиторів (аудиторських організацій) щодо здійснення незалежних перевірок бухгалтерської звітності, платіжно-розрахункової документації, податкових декларацій та інших фінансових документів з метою встановлення достовірності бухгалтерської звітності суб'єктів господарювання, відповідності здійснених ними фінансових і господарських операцій нормативним актам.

База оподаткування – базова вартісна величина конкретного об'єкта оподаткування, за якою нараховують певний податок.

Баланс – спосіб групування цифрових показників, що характеризують певне явище, через зіставлення або протиставлення окремих його сторін. Б., як правило, розробляють у формі таблиці, ліва та прива часстина якої рівні за

числовим значенням. Звідси й пішла назва “баланс”, тобто рівновага. Б. може бути плановим чи звітним.

Баланс бухгалтерський – 1) основна форма бухгалтерської звітності підприємства, що показує в грошовій формі його активи, зобов’язання і власний капітал. Метою складання Б.б. є надання користувачам повної, неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. Б.б. має форму таблиці, ліва сторона якої(актив) характеризує склад активів, а права (пасив) – власний капітал та зобов’язання підприємства. В активі балансу подають наявні необоротні активи (нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довготермінові фінансові інвестиції, довготермінова дебіторська заборгованість, відтерміновані подаькові активи, інші необоротні активи), оборотні активи (запаси, векселі одержані, дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти) і витрати майбутніх періодів. Пасив балансу містить інформацію щодо власного капіталу підприємтсва (статуний, пайовий, додатково вкладений, резервний, неоплачений та вилучений капітал, а також нерозподілений прибуток чи непокритий зюиток) та його зобов’зань (забезпечення подальших витрат і платежів, довготермінові та поточні зобов’язання, доходи майбутніх періодів). Оскільки актив і пассив балансу характеризують одні й ті ж кошти, але з різних боків, важливою ознакою балансу є рівність обох частин. Підсумок активу балансу дорівнює сумі власного капіталу та зобо’язань. Кожен елемент активу і пасиву називається статтею балансу. Джерелами інформації для складання Б.б. є бухгалтерські рахунки. Наявність у підприємства чи організації Б.б. є однією з умов його самостійності;

2) один з елементів методу бухгалтерського обліку.

Баланс вступний – бухгалтерський баланс, складений на момент виникнення підприємства за описом його майна. Відображає суму цінностей, з якими підприємство розпочинає свою діяльність. Б.в. ще називають засновницьким балансом.

Баланс доходів і видатків – поточний фінансовий план підприємства, що є основою організації фінансових відносин, формування та використання грошових доходів і фондів. Розробляється звичайно на рік з поквартальним поділом. Проте за умов нестабільної економіки та високих темпів інфляції баланс можна складати і на коротші терміни.

Б.д. і б.в. містить чотири розділи. У першому, "Доходи і нажходження коштів", планується прибуток від різних видів господарської діяльності, амортизаційні відрахування, стійкі пасиви, виторг від реалізації зайвого майна, інші статті доходів і надходжень. Другий розділ, "Видатки і відрахування коштів", охоплює такі статті: капітальні вкладення, витрати на капітальний ремонт, приріст власних обігових коштів, відрахування в резервний фонд і фонди заохочення, витрати на науково-дослідні роботи, підготовку кадрів, на покриття збитків житлово-комунального господарства та інші видатки. Третій розділ, "Кредитні взаємовідносини з бюджетом", відображають платежі податкового характеру, які підприємство здійснює до державного бюджету, та централізовані асигнування з бюджету.

Крім названих розділів, Б.д. і в. може включати окремі фінансові розрахунки, зокрема прибутку, амортизаційних відрахувань, величини необхідних кредитних ресурсів, платежів до бюджету тощо.

Баланс ліквідаційний – основний фінансовий документ, що відбиває майновий стан підприємства на дату припинення його діяльності як юридичної особи. Складається ліквідаційною комісією і затверджується власником підприємства чи органом, який прийняв рішення про ліквідацію.

Банк – кредитно-фінансова установа, що зосереджує тимчасово вільні кошти (грошові вклади), надає їх у строкове користування у формі кредитів(позик), стає посередником у взаємних виплатах і розрахунках між підприємствами, установами чи окремими особами, регулює грошовий обіг у країні, включаючи випуск (емісію) нових грошей, здійснює операції з золотом, чужоземною валютою та інші функції. Є юридичною особою. За функціями та

характером виконуваних операцій банки поділяються на центральні (емісійні), комерційні (депозитні), інвестиційні, іпотечні, ощадні й інші.

Банкрут – неплатоспроможний боржник.

Бізнес-план – документ, що містить систему заходів чи програму дій, пов'язаних часом і місцем реалізації, узгоджених з метою і ресурсами та спрямованих на отримання максимального прибутку шляхом реалізації підприємницького проекту (угоди), зокрема й інвестиційного. Розробляння Б.-п. притаманне всім формам і видам підприємництва; це складова частина підприємницьких угод виробничого, торгово-комерційного і фінансово-кредитного характеру.

У Б.-п. розглядаються науково-технічні, технологічні, організаційні, соціальні та інші сторони реалізації підприємницької угоди, але основна увага зосереджується на її фінансово-економічних аспектах.

Б.-п. розробляють для обґрунтування економічної доцільності реалізації певної підприємницької угоди (проекту), повного та часткового перепрофілювання діяльності фірми, а також у разі створення нової фірми. Б.-п. є ефективним засобом донесення нової ідеї, розробки чи проекту до осіб, спроможних їх фінансувати. Водночас він є основою для оцінювання перспективи розвитку та управління новим бізнесом.

Зміст і структура Б.-п. на сьогодні не регламентовані жодними нормативними чи інструктивними документами. Проте здебільшого Б.-п. містить такі елементи:

титульну сторінку з повною назвою фірми, її адресою, телефоном, прізвищами керівників та іншими реквізитами, а також назвою документа;

зведений розділ (узагальню вальне резюме), тобто коротку анотацію всього Б.-п. обсягом не більш як 4-6 сторінок машинописного тексту;

зміст-перелік усіх розділів, підрозділів Б.-п. та нумерацію сторінок;

основні розділи Б.-п.;

додатки – довідка про фірму, структура управління фірмою, баланс фірми та інша фінансова інформація за декілька останніх років, рекомендаційні листи та позитивні відгуки на Б.-п., інша довідкова інформація (копія контрактів, ліцензій, документів, з яких узято вихідні дані тощо), бібліографія.

Загальний обсяг бізнес-плану звичайно не повинен перевищувати 25-30 сторінок. Основними розділами Б.-п. є:

суть проекту та характеристика продукції (робіт, послуг);

оцінка ринку збуту;

аналіз стану справ у галузі та оцінка конкурентоспроможності;

план маркетингу;

виробничий план;

організаційний план;

оцінка ризику і страхування;

ресурсне забезпечення;

фінансовий план.

Бланки суворої звітності – спеціальні бланки, які підлягають особливому зберіганню та спеціальному облікові, зокрема свідоцтва, посвідчення, трудові книжки, дипломи про освіту, проїзні документи, доручення на одержання цінностей, шляхові листи, чекові книжки, бланки цінних паперів тощо. Значна частина таких бланків є грошовими документами, а деякі з них мають номінальну або курсову ціну чи ціну продажу. Для обліку Б.с.з. використовують спеціальні бухгалтерські рахунки.

Борг сумнівний – дебіторська заборгованість підприємства, не погашена в терміни, передбачені договорами, і не забезпечена відповідними гарантіями. Суму Б.с. визначають у процесі інвентаризації дебіторської заборгованості окремо за кожним боргом з диференціацією за фінансовим станом та платоспроможністю боржника, що дає змогу оцінити ймовірність повного погашення боргу чи хоч би його частини.

Валюта – 1)платіжний засіб (грошова одиниця) певної держави, наприклад українська гривня, шведська крона, долар США, німецька марка тощо, - національна валюта;

2) грошові знаки чужоземних держав, а також кредитні та платіжні засоби (чеки, векселі) у чужоземних грошових одиницях для використання в міжнародних розрахунках – чужоземна валюта;

3) міжнародні грошові одиниці, емісію яких здійснюють міжурядові валютно-кредитні організації, зокрема: євро – міжнародна грошова одиниця, що використовується країнами-учасниками Європейської валютної системи; СДР – міжнародні платіжні та резервні кошти, що випускаються Міжнародним валютним фондом і використовуються для безготівкових міжнародних розрахунків шляхом запису на спеціальних рахунках, а також як розрахункова одиниця.

Залежно від країни-емітента валютних коштів В. поділяється на чужоземну та національну, В. експортера і В. імпортера; залежно від режиму використання – на конвертовану (повністю або частково) і неконвертовану; залежно від сфери і мети використання – на В. оплати, В. кредиту, В. угоди тощо.

Валюта балансу – загальний підсумок балансу, рівний за активом і пасивом.

Вартість ринкова – вартість товарів, послуг, цінних паперів, валюти, що формується в процесі вільного продажу на ринку. Величина В.р. визначається якісними параметрами товарів та послуг, матеріальним забезпеченням цінних паперів, а також співвідношенням на ринку пропозиції та платоспроможного попиту. На величину В.р. можуть негативно впливати поза цінові методи конкуренції та форма організації торгівлі, яка дозволяє наявність кількох торгових посередників.

Вигода економічна – потенційна можливість отримання підприємством коштів від використання належних йому активів.

Вимога-доручення платіжна – комбінований розрахунковий документ, що містить: 1) вимогу постачальника до покупця оплатити вартість відвантажених товарів, виконаних робіт чи наданих послуг на підставі надісланих йому (покупцеві), обминаючи банк, розрахункових та інших комерційних документів;

2) доручення покупця своєму банкові оплатити вказані документи, перерахування гроші постачальникові (див. Розрахунки платіжними вимогами-дорученнями).

Вимога платіжна – письмове доручення постачальника (кредитора) своєму банкові стягнути (інкасувати) вказану в дорученні суму грошей з покупця (боржника) і зарахувати їх на рахунок постачальника. Сьогодні використовується рідко, переважно для списання коштів з рахунку без згоди власника.

Виробництво незавершене – незакінчена продукція на різних стадіях технологічного процесу і запаси напівфабрикатів власного виробництва, на які списують витрати. Оцінювання В.н. здійснюється: 1) прямим обліком за даними інвентаризації; 2) за процентом готовності виробів: 3) шляхом перемножування собівартості залишків В.н. на коефіцієнти співвідношення вартості готових виробів у гуртових цінах підприємства та їх собівартості.

Витрати – зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов’язань, що веде до зменшення власного капіталу, за винятком розподілу капіталу між учасниками (акціонерами) чи його вилучення (за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені).

Витрати виробництва – сукупність витрат живої праці та праці, уречевленої в засобах виробництва, на усіх стадіях створення продукції. Розрізняють: 1) поточні витрати, що здійснюються безперервно і в процесі виробництва постійно відновлюються;

2) одноразові витрати у формі вкладення коштів у виробничі фонди до початку виробництва. В.в. є основним складником ціни на продукцію підприємства, вони визначають її собівартість.

Витрати обігу – сукупність витрати, що пов'язані з процесом обігу товарів і збільшують їх ціну. Поділяються на чисті й додаткові. До чистих належать витрати, безпосередньо пов'язані з актом купівлі-продажу; до додаткових – витрати на транспортування товарів, їх зберігання, комплектування, фасування, доставляння покупцеві. Додаткові В.о. є частиною виробничого процесу, перенесеною в торгівлю. Згідно з єдиною обліковою номенклатурою статей В.о. всі витрати на здійснення торговельної (торгово-посередницької, збутової) діяльності підприємства поділяють на: витрати на перевезення; витрати на оплату праці; витрати на оренду та утримання основних фондів і нематеріальних активів; амортизаційні відрахування на повне відновлення основних фондів і нематеріальних активів; зношення та витрати на утримання малоцінних і швидкозношуваних предметів; витрати на паливо, газ та електроенергію для виробничих потреб: витрати на зберігання, підсортування, оброблення, пакування товарів у межах норм природних втрат під час перевезення, зберігання і реалізації: витрати на тару, відрахування на соціальні заходи: витрати на обов'язкове страхування майна, інші витрати.

Відомість оборотна – обліковий реєстр для фіксації підсумкових даних та контролю бухгалтерського обліку. Цю відомість складають наприкінці місяця за даними рахунків щодо залишків на початок та кінець місяця. У В.о. на кожен синтетичний рахунок виділяють окремий рядок, у якому показують початкове сальдо, обороти і кінцеве сальдо за цим рахунком. Підсумки В.о. за рахунками аналітичного обліку звіряють з даними відповідного синтетичного обліку.

Відомість розрахунково-платіжна – зведений документ, у якому відбивають розрахунки з працівниками щодо оплати праці. У відомість вказують табельні номери, прізвища, імена та по батькові працівників, їхні посади, стан розрахунків на початок місяця, нараховані суми оплати праці за

місяць, видані аванси в рахунок оплати праці, відрахування податків та інші відрахування, суми до видачі.

Відомість сальдова – зведена відомість бухгалтерського обліку, яка містить сальдові залишки за субрахунками рахунками.

Відрядження службове – поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства (організації, установи) для виконання службового доручення. На весь час В.с., у ому числі і на час перебування в дорозі, за працівником зберігається середній заробіток. За кожен день перебування у В.с. працівникові нараховують добові. Йому також компенсують витрати на житло і транспорт.

Гарантія – передбачене законом чи окремою угодою зобов'язання, згідно з яким юридична аюо фізична особа відповідає повністю або частково перед кредиторами у разі невиконання боржником своїх зобов'язань.

Гривня – 1) вагова, лічильна та монетна (грошова) одиниця Київської Русі та деяких інших слов'янських земель. Монетні гривні – зливки срібла стандартної форми і ваги – були поширені в XI-XV століттях. Вага монетної гривні залежно від типу(київський, новгородський, чернігівський, татарський чи інший) коливалась від 160 до 205 грамів. Середня вага київської гривні становила 161-164 грами;

2) грошова одиниця Української Народної Республіки (1918-1920 рр.);

3) національна валюта України з 2 вересня 1996 р. дорівнює 100 копійкам.

Гроші – економічна категорія, що означає специфічний товар, який виконує в суспільстві роль загального еквівалента в процесі обміну товарів. Обслуговуючи всі сфери економічних стосунків, Г. виконують такі функції: міри вартості, засобу обігу, засобу платежу, засобу нагромадження вартості, сітових грошей. У кожній із названих функцій Г. мають свою специфічну форму вияву. Тому в господарській практиці назву грошей мають явища, зовні відмінні одне від одного: одиниці рахунку, в яких визначаються ціни на товари; національні грошові знаки; чужоземна валюта; записи на банківських рахунках;

кошти, витрачені на придбання цінних паперів; боргові зобов'язання, що використовуються для платежів тощо.

За свою історію людство знало надзвичайно багато предметів, які виконували роль грошей. Це й худоба, шкури, хутра, зерно, сіль і побутові предмети, і прикраси. Існували Г. з картону, фанери, бамбуку. Як засіб платежу використовувалися і звичайна солома. В анголі до кінця XVII ст. розраховувалися невеликими виробами з рисової соломки. У китаї до XIX ст. функції Г. виконували шматки білого та зеленого нефриту, а на острові Яп (що з групи Каролінських островів) – валуни у зріст людини. Під час укладення угоди каменя навіть не рухали з місця, а тільки ставили позначку: "Належить такому-то". Із твердих Г. після металлу поширення набули черепашки, мушлі, що їх діставали з дна тропічних морів. Вони слугували грішми багатьом народам Африки, Азії та островів Тихого океану, в окремих районах Індії, Індонезії, Китаю. Інші "монети" з моря – перли, корали, бурштин – також використовували як валюту. Друкували Г. не лише на папері, а й на шкірі, шовку, бересті.

У процесі подальшого розвитку обміну роль загального еквівалента закріплено за коштовними металами – золотом і сріблом. Це сталося завдяки їхнім унікальним фізичним властивостям: якісній однорідності, довільному поділові, портативності(у невеликій кількості металу міститься велика кількість праці), здатності добре зберігатися. На зміну металевим Г. прийшли паперові Г., а згодом також електронні.

Гроші електронні – умовна назва грошових засобів, які використовуються їх власниками в електронній системі банківських послуг. Фактично це кредитні гроші, що обертаються не з допомогою паперових носіїв, а через запровадження до сфери розрахунків комп'ютерної техніки і сучасних систем зв'язку. Вони є найбільш прогресивним, економним і зручним носієм грошових функцій, що значно прискорює безготівкові розрахунки між суб'єктами господарювання. Основними компонентами системи забезпечення Г. е. є

банківські автомати-касири, кредитові та дебетові картки, електронні системи розрахунків у торговельній мережі, електронна система обслуговування вдома тощо.

Гудвіл – 1) умовна вартість ділових зв'язків фірми, "ціна" накопичених нематеріальних активів фірми (престиж торгових марок, досвід, нові технології, ділові зв'язки, стійка клієнтура, панівна позиція на ринку тощо);

2) грошова оцінка різниці між ціною підприємства та реальною вартістю його основного капіталу. Така різниця можлива за умови отримання вищого рівня прибутку (порівняно із середньоринковимрівнем ефективності інвестування) внаслідок використання ефективнішої системи управління підприємтсовм, домінуючої позиції на товарному ринку, застосування нових технологій тощо.

Дата балансу – дата, на котру складено баланс підприємтсва. Звичайно Д.б. є кінець останнього дня звітного періоду.

Дата придбання – дата, на котру контроль за чистими активами (активи підприємства за відрахуванням його зобов'язань) і діяльністю підприємства, яке купують, переходить до покупця.

Дебет – ліва сторона бухгалтерських рахунків, що служить для відображення господарських операцій методом подвійного запису. Запис, здійснений в Д. одного рахунку. Тому сума записів у Д. всіх рахунків за звітний період обов'язково має дорівнювати сумі записів у їх кредиті. Д. активних рахунків показує збільшення сум, які обліковують, а Д. пасивних рахунків – їх зменшення. В активно-пасивних рахунках Д. може вказувати як на збільшення, так і на зменшення коштів. Зв'язок, що виникає між двома рахунками внаслідок подвійного запису, називається кореспонденцією рахунків. Залишок у Д. рахунків відбиває наявність господарських засобів на кінець звітного періоду, і його показують бухгалтерського балансу.

Деривати – документ установленої форми, який засвідчує право та зобов'язання придбати чи продати в майбутньому цінні папери, матеріальні або

нематеріальні активи, а також кошти на визначених у ньому умовах. ВВідповідно до виду цінностей Д. поділяють на фондові, валютні і товарні. Перші пов'язані з купівлею-продажем цінних паперів, другі – валюти, а треті – будь-яких біржових товарів(крім цінних паперів). До Д. належать форвардні та ф'ючерсні контракти, опціони.

Джерела фінансування – наявні та очікувані джерела залучення фінансових ресурсів, а також економічні суб'єкти, спроможні надати ці ресурси.

Диверсифікація – 1) один з напрямів інвестиційної політики підприємства, який полягає в інвестуванні коштів у різні види цінних паперів з метою мінімізації портфельного інвестиційного ризику, збільшення дохідності, ліквідності та нарощення капіталу. Сукупний ризик інвестиційного портфеля завжди нижчий від суми індивідуальних інвестиційних ризиків окремих фондових інструментів. За критеріями західних спеціалістів мінімальним вимогам Д. інвестиційного портфеля відповідає залучення до нього не менш як десятки фондових інструментів різних емітентів. Інвестиційний портфель диверсифікують за видами цінних паперів (акції, облігації тощо), за галузевою та регіональною приналежністю їх емітентів, за періодом їх оборотності;

2) розширення номенклатури товарів і послуг, що їх виробляє (надає) підприємство, з метою зменшення ризику можливих втрат капіталу і зниження доходів.

Дивіденди – 1) частина чистого прибутку акціонерного товариства, котра щорічно розподіляється сред акціонерів відповідно до частки їх участі у власному капіталі товариства. Д. зі звичаних акцій залежиать від суми прибутку акціонерного товариства. З привілейованих акцій Д. сплачують у заздалегідь встановленому розмірі як твердий процент від їхньої номінальної вартості;

2) доходи, отримувані суб'єктом оподаткування за корпоративними правами у вигляді частини прибутку юридичної особи, включаючи доходи, нараховані як проценти на акції чи на внески до статутних фондів (за винятком

доходів, отриманих від інших видів цінних паперів, від їх продажу і доходів від операцій з борговими зобов'язаннями та вимогами).

Директ-кост – метод обліку витрат, суть якого полягає в тому, що всі витрати поділяють на дві групи – змінні і постійні, а в собівартості враховують лише прямі витрати. Непрямі ж витрати вилучають із собівартості, оскільки, на думку прихильників цього методу, вони залежать не стільки від виробничого процесу, скільки від його тривалості. Иаким чином, найхарактернішим для Д.-к. є чітке розмежування в обліку прямих витрат та непрямих. Вони зовсім різні і в схемах кореспонденції рахунків ніколи не повинні змішуватися.

Дисконт – 1) облік векселів: купівля векселів у векселетримачів до закінчення терміну їх оплати;

2) знижка, процент, що його стягують банки під час обліку векселів; обліковий процент. Величина дисконту (D) прямо пропорційна числу днів, що залишаються від дня обліку векселя до терміну оплати за ним (Т), номіналові векселя ($Н_в$) та розмірові банківської облікової ставки ($С_о$). ЇЇ обчислюють за формулою:

$$D = \frac{Т * Нв * Со}{360 * 100};$$

3) у валютних угодах – знижка з курсу валюти у строкових готівкових операціях:

4) різниця між номінальною вартістю цінниз паперів та їх біржовим курсом, якщо останній є нижчим за вартість;

5) різниця між цінами на один і той же товар з різними термінами постачання;

6) різниця між форвардним і поточним курсами валюти;

7) відхилення від офіційного курсу валюти в бік зменшення.

Договір – угода між двома чи більше сторонами – фізичними та(або) юридичними особами, яка встановлює відповідні права та обов'язки для її учасників. Д., як правило, містить відомості про його учасників, викладення предмету. суті угоди, зобов'язання сторін, умови реалізації Д., способи оплати,

форми відповідальності учасників за виконання взятих зобов'язань, умови розірвання чи провадження Д., юридичні адреси сторін. Д., скріплюють підписами повноважні представники сторін, які його укладають, та печатками(якщо учасник Д. – юридична особа).

Договір купівлі-продажу – договір, за яким продавець зобов'язується передати покупцеві майно у власність, повне господарське відання чи оперативне управління, а покупець – прийняти майно і сплатити певну грошову суму. Д.к.-п. належить до оплатних двосторонніх консенсуальних договорів, предметом яких є здебільшого майно. Договір регламентує предмет і обсяг постаки, способи визначення якості товару, термін і місце поставки, ціну і загальну вартість поставки, умови оплати, порядок передачі-приймання товару, умови гарантій, санкцій, арбітражу, транспортні умови, юридичні адреси продавця і покупця, їх підписи.

Договір установчий – договір, що укладається між ініціаторами створення підприємства і визначає порядок та умови їх участі у створенні та діяльності підприємства. В Д.у. визначають иакож умови і порядок розподілу прибутку(збитків), управління діяльністю юридичної особи та затверджують статут.

Документ бухгалтерський – письмове підтвердження про здійснення господарської операції, інформація щодо якої підлягає відображенню на бухгалтерських рахунках. такий документ складають на паперових та на машино зчитувальних носіях інформації. Він мусить містити такі обов'язкові реквізити: назву документа, дату складання, зміст операції, вимірники операції в кількісному та вартісному вираженні, підписи осіб, відповідальних за здійснення операції та достовірність оформлення документа, деякі інші реквізити.

Документ виправдний - документ, що містить відомості про здійснену господарську операцію. Такими документами є прибуткові й видаткові накладні, касові чеки, різні акти тощо.

Доручення – документ, за яким поручитель уповноважує свого представника здійснювати від імені доручителя певні дії. Д. буває разове, спеціальне, загальне або генеральне (управління майном, виступи в суді, підписання зовнішньоекономічних угод).

Дохід емісійний – сума перевищення доходів, отриманих підприємством від первинної емісії власних акцій та інших цінних паперів, що засвідчують корпоративні права, над їх номіналом.

Економія – 1) ощадливість у витрачанні чого-небудь;

2) заощаджені проти встановленої норми матеріали, сировина, паливо, час, кошти на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг).

Експерт – 1) висококваліфікований, авторитетний спеціаліст у певній галузі знань, якого залучають для досліджень, консультування, проведення експертизи;

2)в аудиті – спеціаліст, який не є штатним працівником аудиторської організації, має достатні знання та досвід у певній ділянці, відмінній від бухгалтерського обліку та аудиту, і дає за погодженням з аудиторською організацією висновок з певного питання. У ролі Е. аудиторська організація може залучати спеціалізовану організацію, яка є юридичною особою.

Ефект економічний – корисний результат економічної діяльності, зиск від неї, що його обчислюють як різницю між грошовим доходом від цієї діяльності та грошовими витратами на її здійснення.

Ефективність – здатність забезпечувати результативність процесу, проекту тощо, яку обчислюють як відношення ефекту до витрат, що забезпечили цей результат.

Євро – спільна регіональна валюта країн Європейського Співтовариства. Запроваджена Європейською комісією на Раді міністрів економіки й фінансів країн ЄС 1 травня 1998 р. До монетарного союзу з 1 січня 1999 р. входять 11 з 15 країн цього економічного об’єднання, а саме: Австрія, Бельгія, Італія, Ірландія, Іспанія, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Фінляндія, Франція і

Португалія. У 1999 – 2001 рр. Є. матиме обіг нарівні з національними валютами цих країн, щоправда, лише в безготівкових розрахунках. Є. замінить національні валюти повністю з 1 січня 2002 р., коли в обіг будуть уведені банкноти і монети.

Журнал – 1) бухгалтерська книга для запису всіх оборотів за порядком їх здійснення із вказанням дебітора та кредитора (Ж.бухгалтерський);

2) книга для запису вхідних і вихідних паперів за порядком їх надходження та використання.

Журнал обліку господарських операцій – інвентарна книга, в якій послідовно фіксують усі господарські операції підприємства щодо нарахування, отримання, перерахування, оприбуткування, оплати, списання майна, коштів, зобов'язань. За даними журналу складають оборотно-сальдовий баланс.

Закриття – 1)підбиття підсумку бухгалтерського балансу;

2) ціна завершальної операції на фондовій біржі наприкінці операційного дня;

3)підсумкова зустріч усіх зацікавлених сторін у день випуску нового виду цінних паперів.

Закриття рахунків – бухгалтерські записи, після яких рахунки бухгалтерського обліку не мають залишків (сальдо). Рахунки можуть закриватися у зв'язку зі станом об'єктів обліку. Періодичне закриття деяких рахунків передбачене чинними нормативними документами з обліку. Окремі Рахунки закривають, списуючи їхнє сальдо на інші рахунки.

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

Запаси виробничі – 1)матеріали та продукція (складова оборотних фондів), які ще не задіяні у виробничому процесі, зберігаються на складах і

призначені для подальшого використання. Забезпечують безперервність виробничого процесу, знижують небезпеку виникнення простоїв. До них належать: сировина і матеріали, закупні напівфабрикати і комплектувальні вироби, паливо, тара, запасні частини й інші запаси. З.в. створюються внаслідок розбіжності термінів поставок окремих видів матеріальних ресурсів із термінами їх використання у виробництві. Залежно від призначення З.в. поділяються на поточні, підготовчі. страхові, сезонні;

2) елемент обігових коштів.

Заробітна плата – оплата праці, як правило, в грошовому обчисленні, яку за трудовою угодою власник підприємства, організації чи установи або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу. Розмір З.п. залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці, фінансово-господарської діяльності підприємства.

Заробітна плата додаткова – оплата праці понад установлені норми – за трудові успіхи та винахідливість, а також за особливі умови праці. До неї належать доплати, надвишки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, а також премії за виконання виробничих завдань і функцій.

Заробітна плата мінімальна – встановлена державою нижня межа оплати праці за фактично відпрацьовану повну місячну норму праці найманого працівника.

Заробітна плата номінальна – виражена в грошовій формі оплата праці, а також сума грошей, яку одержує працівник за свою роботу. З.п.н. характеризує рівень зарплати поза зв’язком із цінами на товари та послуги і величиною сплачуваних із заробітної плати податків.

Заробітна плата основна – оплата за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування) чи посадових обов’язків. Нараховується за тарифними ставками (окладами) і

відрядними розцінками (для робітників) та за посадовими окладами (для службовців).

Основні засоби – термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття “основні фонди”; матеріальні активи, утримувані підприємством з метою їх використання у процесі виробництва та реалізації товарів, виконання робіт чи надання послуг,здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких перевищує один рік чи операційний цикл (якщо він довший за рік).

Застереження – умова, що визначає взаємини договірних сторін у разі зміни в майбутньому обставин, передбачених угодою, чи в разі виникнення якихось нових обставин.

Збитки – 1) перевищення витрат підприємства над його доходами. Виникають тоді. коли виторг від реалізації продукції(робіт, послуг) не покриває витрат на її виробництво та реалізацію, або внаслідок позареалізаційних врат, що перевищують прибуток від реалізації (сплачені штрафи, пені, неустойки, збитки від стихійних лих та інше);

2) вартісний(грошовий) вираз майнової шкоди, завданої протиправними діячи одного суб’єкта підприємництва іншому. З. відшкодовують у повному обсязі.

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого було здійснено ці витрати.

Звіт касира - звіт, який касир передає до бухгалтерії підприємства щоденно чи в установлені терміни. Це відривний лист касової книги з прибутковими і видатковими касовими ордерами. Працівник бухгалтерії перевіряє звіт, приймає його і розписується в касовій книзі про прийом документів. З.к. є підставою для бухгалтерського обліку касових операцій.

Звіт про власний капітал – один з документів фінансової звітності, який характеризує зміни у складі власного капіталу підприємства упродовж звітного

періоду. Звіт містить відомості про зміни у складі статутного, пайового, додатково вкладеного, іншого додаткового, резервного, неоплаченого і вилученого капіталу та нерозподіленого прибутку. Серед основних статей звіту – залишок прибутку, внески учасників, вилучення капіталу та залишок капіталу на кінець року.

Звіт про рух грошових коштів – один із документів фінансової звітності підприємства, який характеризує надходження і видаток грошових коштів, пов'язаних з діяльністю підприємства у звітному періоді. Містить відомості щодо руху коштів у процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про фінансові результати – звіт підприємства, що містить відомості про фінансові результати від усіх видів господарських операцій, а також про використання прибутку, платежі до бюджету та деякі інші відомості.

Звіт річний – звіт про результати господарсько-фінансової діяльності за попередній календарний рік. Обсяг і форми З.р. встановлюють у Міністерстві фінансів та Державному комітеті статистики України, Склад форм і їх зміст залежать від особливостей діяльності підприємств і їх галузевої приналежності. Водночас З.р. будь-якого підприємства містить бухгалтерський баланс, а також звіти про власний капітал, про рух грошових коштів та про фінансові результати.

Фінансова звітність – сукупність форм звітності, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Метою складання З.ф. є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивою та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів підприємства. З.ф. забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо: придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталу підприємства; оцінки якості управління; спроможності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання; забезпеченості зобов'язань підприємства; визначення суми

дивідендів, що підлягають розподілові; регулювання діяльності підприємства; інших рішень.

З.ф. повинна задовольняти запити тих користувачів, котрі можуть потребувати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних вимог. З.ф. охоплює: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію та обґрунтованість статей фінансових звітів.

До З.ф. включають показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства.

Зобов'язання – 1) заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

2)правовідносини, відповідно до яких одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь іншої (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, сплатити гроші тощо) або утриматися від такої дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання. З. Залежно від підстави виникнення всі З. поділяються на договірні, що постають з угоди, домовленості сторін, та позадоговірні, що виникають незалежно від волі учасників.

Забезпечене зобов'язання – зобов'язання, згідно з яким позичальник передає кредиторові активи як забезпечення інтересів кредитора у разі несплати позичальником боргу.

Офшорна зона – невеликі держави чи території, що залучають чужоземні капітали через надання податкових та інших пільг у проведенні фінансово-кредитних операцій з чужоземними резидентами і в чужоземній валюті.

Ідентифікація – 1) встановлення відповідності реального об'єкта, товару поданій на нього документації;

2) розпізнавання контрагентів, власників активів чи цінностей за допомогою коду, підпису, знака, персонального чи ідентифікаційного номера, конфіденційної або особистої інформації.

Інвентаризація – складання опису майна підприємства, установи; періодична перевірка наявності товарно-матеріальних цінностей та грошових цінностей, що перебувають на балансі підприємства на певну дату, стану їх зберігання, правильності ведення складського господарства і реальності даних обліку. І. є важливим засобом контролю за зберіганням майна, дотриманням фінансово-платіжної дисципліни. Отримані результати І. порівнюють з даними бухгалтерського обліку. Наслідки І. подають в інвентарних порівняльних відомостях. Встановлені при цьому розбіжності фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бух обліку підлягають регулюванню: надлишки оприбутковують, зменшення цінностей в межах затверджених норм списують на витрати виробництва та обігу, понаднормові витрати виробництва, недостачі та втрати від псування матеріалів, які підлягають відшкодуванню, відносять на винних осіб.

Інвентаризація статей балансу – ревізія достовірності статей бухгалтерського балансу через зіставлення даних балансу з результатами інвентаризації цінностей та даними розрахунків. Економічне значення І.с.б. полягає у контролі за правильності відображення в облікові та звітності дійсної наявності цінностей та стану розрахунків на підприємстві, за зберіганням майна і за дотриманням фінансової дисципліни. І.с.б. проводять у терміни, наближені до моменту складання річного бухгалтерського балансу, а за окремими статтями – під час складання квартальних балансів.

Інновації – 1) нові досягнення в галузі технології чи управлінні, призначені для використання в операційній, інвестиційній чи фінансовій діяльності підприємства;

2) вкладання коштів у заходи, що забезпечують зміну поколінь техніки і технологій.

Калькуляція – 1) розрахунок, обчислення в грошовому вимірі певних економічних показників: собівартості робіт, продукції, послуг; гуртових та

інших цін. У плануванні, обліку й аналізі використовують планову, нормативну та фактичну К.;

2) форма калькуляційного листа, в якому розраховують собівартість робіт (продукції, послуг) за встановленими статтями витрат;

3) один з елементів методу бухгалтерського обліку.

Капітал – 1) сукупні ресурси, що використовуються в підприємництві (акціонерний К., К. товариства, одноосібний К.): сума накопичених матеріальних благ, виробничої чи комерційної діяльності. Розрізняють К. виробничий і невиробничий, основний і обіговий, постійний (вартість засобів праці) і змінний (вартість робочої сили). Функціонує у формах промислового, торговельного і позикового К.;

2) початкова сума коштів, призначених для здійснення підприємницької діяльності;

3) чиста вартість (вартість активів за мінусом суми зобов'язань);

4) вартість – носій додаткової вартості;

5) гроші, велика сума грошей (грошовий К.)

Залучений капітал– кошти, залучені підприємством зі сторони. Довготерміновий К.з. (термін сплати боргу понад один рік) формується завдяки реалізації акцій, розміщених підприємством на ринку цінних паперів, та довготерміновій кредиторській заборгованості. Короткотерміновий К.з. (термін сплати боргу до одного року) складається з короткотермінової кредиторської заборгованості та заборгованості щодо заробітної плати і податків.

Неоплачений капітал – заявлена частина основного капіталу, якої ще не внесли акціонери.

Статуний капітал – сплачена та зареєстрована початкова сума капіталу підприємства, визначена його статутом. Формується за рахунок внесків засновників та випуску акцій. До К.с. належить вартість основних та обігових коштів. К.с. показують у балансі підприємства за його початковою вартістю.

Капітальні витрати – грошові видатки, пов'язані із вкладеннями в основний капітал чи в приріст виробничих запасів. У ринковій економіці до К. в. зараховують:

капіталовкладення за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, державних підприємств і державних спеціальних фондів, що скеровуються переважно у капіталомісткі та малоприбуткові галузі виробництва, розвиток економічної та соціальної інфраструктури;

інвестиційні субсидії та довготермінові бюджетні кредити приватним корпораціям, місцевим органам влади, націоналізованим підприємствам і галузям;

капіталовкладення приватного сектора економіки на розширення виробничого капіталу - в будівлі, споруди, машини, обладнання тощо.

Кредитна картка – іменний грошовий оплатно-розрахунковий банківський документ, що його видають вкладникам банків для безготівкової оплати придбаних ними товарів чи послуг. Може мати найрізноманітніші форми: кредитного білета, ваучера, купона, марки, магнітної пластикової картки, іншого документа чи предмета. Засвідчує наявність у відповідній кредитній установі рахунку власника К.к. і дає право на придбання товарів чи послуг у роздрібній торгівлі без оплати готівкою. Умовою отримання К.к. є платоспроможність клієнта. На кожну картку встановлюють ліміт кредитування. Банки видають К.к. клієнтам безкоштовно чи за невелику щорічну плату. Від операцій з К.к. банк одержує дохід, який складається з: комісії, стягуваної з торговельних організацій при оплаті рахунків за відпущений власникові К.к. товар; щорічної плати клієнтів за кредитні картки (якщо її стягують); відсотка за кредит, що надається власникові картки в межах ліміту кредитування.

Картка складського обліку – картка, призначена для кількісного обліку товарно-матеріальних цінностей на складах. На кожен номенклатурний номер

матеріальних цінностей відкривають окрему картку, в якій записи щодо надходжень та витрат здійснюють за виправдними документами.

Комісіонер – 1) учасник комісійної угоди. Виконує операції купівлі-продажу від свого імені, але за рахунок клієнта (комітента). Щодо покупця К. виступає продавцем товару. Взаємини К. і комітента регулюються договором комісії, яким регламентують спосіб визначення ціни товару та винагороду комісіонерові (бонус). Ця винагорода звичайно визначається відсотком від суми угоди або різницею між ціною комітента і ціною продажу;

2) посередник, що приймає товари на комісію, не оплачуючи їх вартості, доки ці товари не буде продано.

Комісія – 1) угода, за якою одна сторона (комісіонер) зобов'язується на доручення іншої сторони (комітента) за винагороду провести операцію від свого імені, але в інтересах і за рахунок комітента; також плата за здійснення такої операції (комісійна винагорода);

2) у банківській практиці - плата комерційному банкові за проведення операцій на доручення і коштом клієнта чи плата інвестиційному банкові за участь у розміщенні цінних паперів. Є одним із джерел непроцентних доходів банку;

3) надлишок до всієї суми витрат на залучення нових страхувальників та інших накладних витрат, який компанія-цедент сплачує перестраховикові.

Комісія ліквідаційна – спеціальна комісія, створювана перед ліквідацією підприємства з метою оцінки та реалізації його майна, розрахунків з кредиторами, стягнення дебіторської заборгованості, складання ліквідаційного балансу та звіту.

Комітент – юридична або фізична особа, що доручає комісіонерові здійснити від свого (комісіонера) імені, але за кошт К. комісійну операцію. Є власником товару, призначеного до реалізації, і тому може диктувати умови продажу;

Контракт – 1) офіційний комерційний документ, що становить угоду сторін (контрагентів) зі взаємними зобов'язаннями щодо постачання та придбання товару, виконання певної роботи, будівництва конкретного об'єкта тощо. У К. чітко узгоджують договірні умови, порядок їх виконання та відповідальність за виконання, ціну і загальну суму угоди. К., як правило, містить декілька розділів, розташованих у певній логічній послідовності: визначення сторін; предмет договору; ціна і загальна сума К.; терміни постачання товарів, виконання робіт чи надання послуг; штрафні санкції та інші. К. є синонімом договору;

2) особлива форма трудового договору, за яким здійснюється наймання на роботу працівників підприємств, фірм, організацій.

Контарктація – підписання контракту, договору, угоди.

Контролінг – функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов' язаний з реалізацією фінансово-економічної інформативної функції в менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень. Незважаючи на англомовне походження терміна, у Великобританії та США його практично не вживають, а використовують синонім - управлінський облік. Термін «К.» офіційно вживаний у Німеччині, звідки він і прийшов до країн СНД, зокрема й до України, де паралельно використовують обидва терміни: і «К.», і «управлінський облік». Водночас вважається, що термін «К.» інформаційно місткіший, він точніше передає характер цього явища й охоплює не лише суто облікові функції, а й увесь спектр управління для досягнення конкретних результатів діяльності підприємства. Розрізняють стратегічний К., що має на меті забезпечити виживання підприємства і «відстежувати» рух підприємства до певної стратегічної мети розвитку, та К. оперативний, мета якого полягає у створенні системи управління для досягнення поточних завдань підприємства і прийняття своєчасних рішень щодо оптимізації співвідношення витрати - прибуток.

Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою одержання зиску, вигод від його діяльності.

Кредит – права сторона в рахунках бухгалтерського обліку, яка служить для відображення господарських операцій методом подвійного запису. Запис у К. одного рахунку обов'язково повторюється в дебеті іншого рахунку. Тому сума записів у К. всіх рахунків за звітний період обов'язково повинна дорівнювати сумі записів у їх дебеті. Залишок у К. характеризує стан певного джерела господарських засобів на кінець звітного періоду, і його показують у пасиві бухгалтерського балансу.

Кредит – 1) позичка в грошовій або товарній формі на умовах повернення, що надається банком чи юридичною (або фізичною) особою, кредитором, іншій особі - позичальникові. Позичальники за користування К. сплачують процент. Розрізняють фінансовий кредит, який надають банки (банківський К.) чи небанківські установи, а також товарний (комерційний) К., який надають господарські партнери, та інші види кредиту. К. є формою вияву кредитних відносин і формою руху позикового капіталу;

2) включена до кошторису сума, в межах якої дозволено витрати на певні потреби.

Виконавчий лист – документ, на підставі якого здійснюють виконання рішень, вироків, постанов та ухвал судів, мирових угод, затверджених судом, а також третейських судів щодо суперечок між громадянами. Л.в. суд видає позивачеві, як правило, після набуття судовою ухвалою законної сили.

Лікарняний листок– документ, який лікувальна установа видає хворому на підтвердження його тимчасової непрацездатності. За цим листом працівникові нараховують грошову допомогу з фонду соціального страхування.

Лізинг – довготермінова оренда машин, обладнання, споруд виробничого призначення; є способом фінансування інвестицій і активізації збуту. Л. передбачає збереження прав власності на товар за орендодавцем. Здійснюючи лізингові операції, орендодавець купує машини, обладнання, транспортні

засоби, виробничі споруди, ЕОМ, інші основні фонди і передає їх за угодою орендареві для використання з виробничою метою, зберігаючи при цьому право власності на них до кінця угоди.

Л. є специфічною формою фінансування капітальних вкладень, альтернативною традиційному банківському кредитуванню чи використанню для придбання основних фондів власних фінансових ресурсів. Він дає змогу підприємствам та організаціям отримати необхідні виробничі фонди без значних одноразових витрат, а також уникнути втрат, пов'язаних із моральним старінням засобів виробництва.

У лізингових операціях, як правило, беруть участь три сторони: виробник (постачальник) машин і обладнання, організація, що фінансує лізингову угоду (орендодавець), і організація, яка використовує орендоване майно у своїх інтересах (орендар). Організаціями, що фінансують лізингові операції, виступають комерційні банки.

У межах довготермінової оренди розрізняють дві основні форми лізингових операцій - фінансовий і оперативний Л.

Фінансовий Л. полягає в тому, що за час дії лізингової угоди орендар виплачує орендодавцеві всю суму амортизації орендованого майна. Після закінчення такої угоди орендар може повернути об'єкт оренди орендодавцю, викупити його за залишковою вартістю або укласти нову угоду на оренду. Об'єктами фінансового Л. є переважно виробничі будівлі та споруди.

Оперативний Л. є таким видом орендних операцій, за якого лізингова угода укладається на термін, менший, ніж період амортизації орендованого майна (здебільшого на 2-5 років). Як і за фінансового Л., після закінчення угоди вона може бути поновлена на нових умовах. В інакшому разі майно повертається власникові або викуповується орендарем за договірною ціною.

Розрізняють внутрішній і міжнародний лізинг. Угода, за якою орендодавець купує майно в національної фірми, а потім передає його закордонному орендареві, має назву експортного лізингу. У разі закупівлі

обладнання в закордонної фірми і надання його вітчизняному орендареві угода називається імпортним лізингом.

Ліквідність активів – спроможність окремих видів активів підприємства швидко конвертуватися в грошову форму без втрати своєї балансової вартості з метою досягнення необхідного рівня ліквідності підприємства.

Ліквідність балансу – характеристика ліквідності підприємства. Визначають зіставленням засобів за активом балансу (в якому відображено розміщення засобів підприємства в елементи обігових коштів), згрупованих згідно з термінами можливого швидкого їх перетворення в гроші, із зобов'язаннями за пасивом балансу, згрупованими відповідно до терміновості їх оплати. Засоби активу балансу за ступенем ліквідності групують таким чином:

I група – ліквідні засоби: гроші (каса, розрахунковий та інші рахунки в банках, депозитні рахунки);

II група – вимоги підприємства, що легко реалізуються: товари відвантажені, розрахунки з дебіторами, розрахунки з працівниками за одержані ними позики;

III група – елементи нормованих обігових коштів, що легко реалізуються: виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, витрати майбутніх періодів.

Засоби пасиву балансу за ступенем терміновості їх оплати групують так:

I група – заборгованість щодо оплати праці та страхування; протермінована заборгованість по кредитах банків; протермінована заборгованість постачальникам; платежі до бюджету;

II група – короткотермінові кредити (серед них і непогашені вчасно); розрахунки з банком та кредиторами; дивіденди за паями та акціями.

Ліміт – 1) гранична величина витрат матеріальних, фінансових та інших ресурсів;

2) гранична сума кредиту.

Ліміт каси – гранична сума грошей, яка може зберігатися в касі підприємства. Встановлюється банком залежно від конкретних умов діяльності підприємства.

ЛІФО – 1) метод бухгалтерського обліку матеріальних запасів за ціною партії товарів останнього надходження чи останньої виготовленої партії;

2) метод обчислення процентів по вкладу, який було внесено кількома частинами, у разі вилучення вкладником певної частини цього вкладу. Згідно із цим методом вважається, що вкладник вилучає суму коштів, яка надійшла від нього останньою;

3) метод обліку вартості цінних паперів, що реалізуються інвестиційним фондом, згідно з яким їхня облікова вартість вважається рівною обліковій вартості аналогічних цінних паперів, придбаних останніми.

Ліцензування – 1) видавання дозволів (ліцензій) на право проведення певних операцій (наприклад, імпорту чи експорту товарів, здійснення певних видів діяльності, певних видів страхування тощо). Є методом державного регулювання господарських відносин;

2) договір на передачу однією особою (ліцензіаром) іншій (ліцензіатові) права використання імені, продукції, технології чи послуг ліцензіара в межах чітко визначеного ринку. Ліцензіари отримують доходи, збираючи ліцензійні платежі, а також розширюючи ринок. Ліцензіат забезпечує собі стабільні доходи, отримуючи потрібну йому технологію або набуваючи іміджу, пов’язаного з ліцензованим товаром чи послугою.

Методи калькулювання собівартості продукції – методи обчислення собівартості продукції, робіт чи послуг залежно від видів, складності, характеру організації виробництва та інших чинників. Основними М.к.с.п. є:

нормативний – метод, який звичайно застосовують на підприємствах обробних галузей промисловості при масовому серійному виробництві складної різнорідної продукції. Основою цього методу є облік витрат згідно з чинними нормами та облік відхилень від цих норм, а також облік зміни норм.

Використання цього методу сприяє впровадженню прогресивних норм витрат та пошукові резервів зниження собівартості продукції;

попередільний – метод, який звичайно використовують на підприємствах з однорідною сировиною, що перетворюється в готову продукцію в умовах безперервного технологічного циклу,. кожен із процесів якого є окремим самостійним переділом (фазою) виробництва. У такому випадку витрати на виробництво продукції обліковують по цехах (переділах) та по окремих статтях витрат. Перелік переділів, за якими здійснюють калькулювання, визначає саме підприємництво;

позамовний – метод, що його звичайно застосовують у разі виробництва окремих видів продукції, яку виготовляють на разові замовлення. При цьому на кожне замовлення заводять картку аналітичного обліку витрат, в якій показують усі види витрат згідно з чинною номенклатурою.

Нарахування – 1) відповідне грошове відшкодування (штрафна санкція) як покарання за несанкціоновану чи незаконну витрату, грошову розтрату тощо;

2) штраф, платіж за порушення окремих умов договору (угоди, контракту).

Наряд – первинний розпорядчий документ, у якому виконавцеві до початку роботи визначають виробниче завдання. У Н. вказують зміст роботи, систему оплати праці, розцінки. Після завершення роботи Н. закривають, фіксуючи при цьому фактично виконаний обсяг завдання. Н. є підставою для нарахування заробітної платні.

Неліквіди – товарно-матеріальні цінності, зайві чи непотрібні підприємству, а також готова продукція підприємства, яку важко реалізувати. Наявність Н. гальмує оборотність обігових коштів, погіршує фінансовий стан підприємства. Найчастіше Н. трапляються у виробничих запасах, готовій продукції, незавершеному виробництві. Ліквідація Н. спричинює для підприємства збитки в сумі вартості неліквідного майна. Реалізація Н. знижує величину збитків, а інколи дає змогу їх уникнути або навіть отримати прибуток.

Виявляють Н. за даними аналітичного обліку - картками складського обліку, готової продукції та інших матеріальних цінностей.

Об'єкт обліку витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують оцінки витрат, пов'язаних з їх виробництвом (виконанням).

Облік – встановлення наявності будь-якого об'єкта, його вимірювання та реєстрація з кількісною та якісною оцінками. О. забезпечує постійну інформацію про всі сторони господарсько-фінансової діяльності підприємства. Він є складовою управління економічними процесами і об'єктами, контролю за ними та їх планування.

Аналітичний облік – деталізований бухгалтерський облік господарських операцій і засобів підприємства (організації, установи) за допомогою аналітичних рахунків. На відміну від синтетичного обліку, О.а. здійснюють не тільки за вартісними, але й за натуральними показниками. О.а. ведуть у первинних бухгалтерських документах на особових, матеріальних та інших аналітичних рахунках бухгалтерського обліку, які деталізують інформацію про майно, зобов' язання і господарські операції всередині кожного синтетичного рахунку. За даними О.а. можна відстежувати стан запасів кожного виду товарно-матеріальних цінностей, здійснення розрахунків із кожним постачальником, підрядником, дебітором, кредитором, кожним працівником тощо. В О.а. виробничі витрати показують за статтями та об'єктами калькуляції, що дає змогу складати звітні калькуляції собівартості продукції, яку випускає підприємство. Натуральні показники О.а. дають змогу визначити результати інвентаризації, виявити надлишки чи недостачі.

Облік бухгалтерський – упорядкована система збирання, реєстрації та узагальнення інформації про майно, зобов' язання підприємства та їх рух методами суцільного, неперервного і документального обліку всіх господарських операцій. Основним вимірником О.б. є майно і грошові кошти підприємства, джерела їх формування, зобов' язання підприємства та

господарські операції, здійснювані підприємством у процесі його діяльності. Основними завданнями О.б. є: формування повної і достовірної інформації щодо діяльності підприємства, його майнового стану, потрібної внутрішнім (керівникам, засновникам, учасникам і власникам майна підприємства) та зовнішнім (інвесторам, кредиторам) користувачам бухгалтерської звітності; забезпечення інформацією, потрібною внутрішнім і зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності для контролю за здійсненням підприємством господарських операцій, їх доцільністю, наявністю та рухом майна, виконанням зобов' язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів згідно з нормами, нормативами і кошторисами; запобігання негативним результатам господарської діяльності і виявлення внутрішніх резервів для забезпечення фінансової стійкості підприємства. Метод О.б. - це сукупність способів і прийомів для відображення об'єктів обліку з метою обчислення показників, необхідних для управління фінансово- господарською діяльністю підприємства. Елементами методу О.б. є: документація – письмові свідоцтва про завершення господарської операції; інвентаризація – перевірка наявності матеріальних цінностей з метою виявити їх стан і відповідність даним О.б.; калькуляція (планова і фактична); рахунки бухгалтерського обліку; подвійний запис; баланс.

Облік бухгалтерський за системою ГААП – система бухгалтерського обліку США. Базується на дев' яти основних принципах:

1) подвійність (двоїстість) - відображення операцій двічі, у дебеті і кредиті в однаковій сумі (на відміну від українського балансу, в якому актив дорівнює пасиву, в ГААП балансову рівність записують так: актив дорівнює пасиву плюс власний капітал фірми);

2) грошовий вимір - на відміну від української системи обліку, в цій системі провідну роль відіграє грошовий вимірник, особливо для обліку основних засобів та товарно-матеріальних цінностей;

3) юридична самостійність суб'єкта господарювання;

4) неперервність обліку;

5) оцінка собівартості за ціною придбання товарів та величиною видатків, пов'язаних з їх доставлянням, монтажем (встановленням), налагодженням і пуском;

6) консерватизм - оцінка активів за найнижчою ціною;

7) значимість - можливість впливу на результат рішення, яке приймається, тільки за наявності необхідної інформації;

8) реалізація - момент переходу права власності в цінність;

9) відповідність доходів певного періоду витратам, завдяки яким ці доходи отримані.

Синтетичний облік – бухгалтерський облік господарських засобів, їх джерел та господарських процесів за синтетичними рахунками. У фінансово-кредитних установах О.с. використовують для контролю за виконанням бюджету і кредитними операціями.

Складський облік – постійний кількісний та сортовий облік, що його здійснюють на складі за допомогою карток складського обліку матеріалів.

Статистичний облік – облік, основу якого становлять методи статистики і який передбачає створення системи збору, аналізу, накопичення інформації, виявлення тенденцій, що дає змогу робити висновки стосовно розвитку суспільства, підприємства чи певного явища.

Управлінський облік – сукупність методів і процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством. О.у. дає змогу суттєво поглибити інформацію щодо складу витрат і результатів діяльності підприємства за сферами діяльності, видами продукції, що виробляється та реалізується, регіонами діяльності, окремими структурними одиницями та підрозділами підприємства.

Оборот – бухгалтерський термін, що означає валовий дохід чи валовий обсяг продажів без будь-яких відрахувань.

Опис інвентаризаційний – опис цінностей підприємства, який складає інвентаризаційна комісія у процесі інвентаризації. Для підготовки О.і. початково заготовлюють бланки О.і., у яких вказують номенклатурні номери, точне найменування, вид, групу, сорт, типорозмір та інші постійні ознаки матеріальних цінностей. Ці бланки передають членам інвентаризаційної комісії, котрі вписують до них фактичну кількість цінностей. Складають О.і. за видами цінностей і за місяцями їх зберігання. О.і. підписують усі члени комісії та матеріально відповідальні особи. На підставі О.і. складають порівняльні відомості, в яких зіставляють дані бухгалтерського обліку та фактичні дані з О.і., що дає змогу виявити результати інвентаризації - відсутність відхилень, недостачі або лишки.

Пасив – 1) частина бухгалтерського балансу, яка показує джерела формування засобів підприємства, банку тощо (статутний фонд, спеціальні фонди, прибуток, кредити, кредиторська заборгованість) та їх приналежність (власні, прирівняні до власних, позичені);

2) сукупність боргів і зобов’язань підприємства.

3) перевищення закордонних витрат держави (у т.ч. на імпорт товарів) над надходженнями коштів із-за кордону;

4) дефіцит платіжного балансу.

Перевірка – обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів. Наслідки П. оформляють довідкою чи доповідною запискою.

Податки – система обов’язкових платежів підприємств, організацій і населення, які є одним із джерел формування доходів державного бюджету. В умовах ринкової економіки П. виступають основним інструментом державного регулювання економіки як у масштабі цілого господарства, так і на рівні регіонів, підприємств, окремих осіб. П. є способом перерозподілу доходів, унаслідок чого здатні стримувати або, навпаки, стимулювати певні економічні процеси. Встановлюються лише державою і базуються на актах вищої

юридичної сили. Розміри і терміни сплати П. регламентує податкове законодавство.

Податковий кодекс України – документ, який регулює відносини, пов'язані з оподаткуванням в Україні, та визначає правові засади побудови і функціонування системи оподаткування. Кодекс встановлює перелік податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування, подає основні принципи визначення суб'єктів податкових правовідносин, їх прав і обов'язків щодо оподаткування, бази оподаткування, розмірів податкових ставок (нормативів), порядку справляння і зарахування податків. П.к.У. також регламентує порядок встановлення, зміни та скасування податків, надання податкових пільг, ведення податкового обліку, використання податкових зобов' язань та порядок і умови притягнення до відповідальності за порушення у сфері оподаткування.

Надзвичайна подія – подія або операція, котра відрізняється від звичайної діяльності та щодо якої не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному подальшому періоді.

Подія після дати балансу – подія, що відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, і яка вплинула чи може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Орієнтовний перелік П.п.д.б.:

1. Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу: оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого була визнана сумнівною; переоцінка після звітної дати, яка свідчить про зниження їхньої вартості, визначеної на дату балансу; отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах; продаж запасів, що свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу; отримання від страхової організації

матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату; виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до спотворення даних фінансової звітності.

2. Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу: прийняття рішення щодо реорганізації підприємства; придбання цілісного майнового комплексу; рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства; знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха чи іншої надзвичайної події; прийняття рішення щодо емісії цінних паперів; непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів; укладання контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій; прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства; дивіденди за звітний період, оголошені підприємством після дати балансу.

Позика – передавання грошей чи матеріальних цінностей за договором позики юридичній або фізичний особі на умовах повернення. Буває безпроцентною (пільгова позика) або зі сплатою процентів. Видається фінансовими установами та іншими юридичними особами. Порядок повернення П. регулюється договором позики і може бути разовим або з певною періодичністю її сплати.

Облікова політика – сукупність принципів, методів, що їх використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності. До методів ведення бухгалтерського фінансового обліку відносять методи групування та оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, прийоми організації документообігу, інвентаризації, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку, системи облікових реєстрів, опрацювання інформації тощо. Ці методи повинні застосовуватися послідовно і мають бути розкриті. У пояснювальній записці до річного звіту викладають П.о., застосовану у фінансовій звітності. Прикладами розкриття П.о. є включення до звіту

відомостей про те, які методи використовує підприємство для нарахування амортизації активів, для оцінки матеріально-виробничих запасів тощо.

Прибуток – 1) сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;

2) перевищення сукупних доходів над сукупними витратами. Обчислюють як різницю між валовим виторгом (без податку на додану вартість і акцизного збору) та витратами на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг). Є основним узагальнювальним показником фінансових результатів виробничо-господарської діяльності підприємства; характеризує частину отриманого на вкладений капітал чистого доходу підприємства, який є винагородою за ризик підприємницької діяльності.

Бухгалтерський прибуток – прибуток від підприємницької діяльності, обчислений за бухгалтерською документацією без урахування документально не зафіксованих витрат самого підприємця, зокрема і втраченого зиску.

Валовий прибуток – 1) різниця між чистим доходом від реалізації продукції, робіт і послуг (виторгом від реалізації, зменшеним на суму відповідних податків, зборів, знижок тощо) та собівартістю реалізованої продукції, робіт і послуг;

2) загальна сума одержаного підприємством прибутку до відрахування податків з прибутку.

Емісійний прибуток – різниця між ринковою вартістю (курсом) цінних паперів, за якою їх реалізують кінцевому інвесторові, та емісійною ціною, за якою їх випущено емітентом.

Проведення бухгалтерське – оформлення кореспонденції рахунків. При цьому зазначають рахунки, які дебетуються і кредитуються, і суму господарської операції, що її відображають на них. П.б. бувають прості та складні. Простим є П.б., коли за певною господарською операцією один рахунок дебетують і один рахунок кредитують на ту саму суму. Складним є проведення, коли один рахунок дебетують, а кредитують кілька рахунків чи навпаки. За будь-якого П.б. сума, показана в дебеті одного рахунку, повинна

дорівнювати сумі, показаній у кредиті іншого рахунку. У П.б. реалізується принцип подвійного запису. Складають П.б. за виправдними документами і позначають їх на цих документах чи оформляють окремий документ - меморіальний ордер.

Готова продукція будівництва – повністю завершені будівництвом підприємства, пускові комплекси і об'єкти, підготовлені до випуску продукції та надання послуг, тобто кінцева продукція галузі. Це поняття збігається з поняттям готової будівельної продукції генерального підрядника. Для спеціалізованих і субпідрядних організацій П. б. г. є повністю закінчені і підготовлені до здавання замовникам комплекси спеціальних будівельних і монтажних робіт на об'єкті загалом.

Готова продукція – вироби і напівфабрикати, які повністю закінчені обробкою, відповідають стандартам або затвердженим технічним умовам і прийняті на склад підприємства-виробника чи реалізовані замовником.

Реалізована продукція – показник, що характеризує в грошовому обчисленні обсяг товарної продукції, відправленої споживачам і оплаченої ними.

Процент – плата позичальника у боргових (кредитних) відносинах. Розрізняють такі його форми: депозитний П., позиковий П., обліковий П.

Проценти – 1) плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству;

2) платіж позичальника на користь кредитора у вигляді плати за використання залучених на певний термін коштів чи майна. До П. належать: платежі за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит; платежі за використання коштів, залучених на депозит; платежі за придбання товарів на виплат; платежі за використання майна, отриманого в користування (орендні, у тому числі лізингові та рентні операції). П. нараховують у вигляді відсотків на основну суму заборгованості або фіксованих сум. У разі, коли залучення коштів здійснюють через продаж

облігацій, скарбничих зобов'язань чи ощадних (депозитних) сертифікатів, емітованих позичальником, суму П. визначають нарахуванням відсотків на номінал такого цінного папера, виплатою фіксованої премії чи виграшу або визначенням різниці між ціною розміщення та ціною погашення такого цінного папера (суми дисконту).

Рахівництво – 1) сукупність принципів обліку;

2) система ведення рахунків у бухгалтерському облікові. Використовують такі форми Р.: меморіально-ордерна, журнально-ордерна, журнал-головна, автоматизована.

Бухгалтерські рахунки – 1) спосіб групування фінансово-економічної інформації для її поточного відображення в бухгалтерському обліку і для здійснення контролю за господарськими процесами, станом і рухом господарських засобів та джерелами їх формування;

2) один з елементів методу бухгалтерського обліку.

Графічно рахунок становить собою двосторонню таблицю, лівий бік якої називається дёбетом, а правий - крёдитом. Сума записів у дебеті називається дебетовими, а в кредиті - кредитовими оборотами. Різниця між дебетовими і кредитовими оборотами утворює залишок, або сальдо.

Залежно від видів господарських засобів чи їх джерел Р.б. поділяються на активні, пасивні й активно-пасивні. Рахунки, в яких ведуть облік господарських засобів за їх видами, називаються активними, а в яких відображають джерела засобів, - пасивними. Рахунки, що поєднують ознаки активних і пасивних рахунків, називаються активно-пасивними.

Для отримання різних за рівнем деталізації показників існує два види рахунків: синтетичні й аналітичні. Синтетичні рахунки подають узагальнені відомості про господарські засоби. Аналітичні рахунки слугують для деталізації даних, що містяться в синтетичних рахунках. Наприклад, для синтетичного рахунку «Матеріали» відкривають аналітичні рахунки окремо на кожен вид і сорт матеріалів. Крім синтетичних і аналітичних рахунків, у

бухгалтерському обліку використовують також субрахунки, які є проміжною ланкою між названими видами рахунків.

За економічним змістом Р.б. поділяються на рахунки господарських засобів і їхніх джерел (основні) та рахунки господарських процесів (операційні).

Усі перелічені рахунки називаються балансовими. Особливим різновидом Р. б. є позабалансові рахунки, призначені для обліку засобів, що не належать цьому підприємству, але тимчасово перебувають у його розпорядженні (див. Рахунок позабалансовий).

Рахунок – 1) основний розрахунковий документ у комерційних угодах і в комерційному кредитуванні. Містить вимогу продавця до покупця щодо оплати вказаної в Р. суми за поставлені товари (виконані роботи, надані послуги). У Р. вказують: ціну за одиницю товару, суму рахунку, умови постачання товару, умови оплати, форму розрахунку, установу банку, що здійснює оплату, відомості про оплату перевезення та страхування товару;

2) обліковий реєстр у формі таблиці, сторінки в бухгалтерських книгах чи журналах, машинограми-відомості тощо, призначений для бухгалтерського відображення інформації з первинних документів.

Реалізація – продаж вироблених чи перепродуваних товарів і послуг з одержанням грошового виторгу. У процесі Р. підприємство здійснює витрати на транспортування, а також інші витрати, пов’язані зі збутом. Ці витрати називаються позавиробничими. Вони є складовою повної собівартості реалізованої продукції.

Фінансовий результат – 1) різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час;

2) приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді. У бухгалтерському обліку Р.ф. визначають, обчислюючи та збалансовуючи усі прибутки і збитки (втрати) за звітний період.

Роялті – 1) платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторських прав, програмних продуктів тощо);

2) періодичні відрахування продавцеві (ліцензіарові), які згідно з ліцензійною угодою сплачує ліцензіат за право користування предметом ліцензійної угоди - винаходом, патентом, записами на різних носіях інформації, товарним знаком, правом на промислові та наукові зразки, виданням книги, прокатом кінофільму, постановкою п'єси, виконанням авторської музики тощо;

3) плата за право розробляння природних ресурсів (зокрема й за договорами концесії), яку перераховує користувач (концесіонер) власникові землі або надр;

4) неоподатковувана на території однієї з двох держав, котрі уклали між собою угоду, частина доходів від ренти й інших сум, отриманих за використання авторських прав, патентів чи інших видів інтелектуальної власності;

5) авторський гонорар.

Рух грошових коштів – обіг (надходження і вибуття) грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Сальдо – 1) різниця між грошовими надходженнями та витратами за певний період часу;

2) у бухгалтерії С. – залишок на рахунку бухгалтерського обліку. На активних рахунках С. – дебетове, на пасивних – кредитове, на активно-пасивних – розгорнуте. С. може бути в натуральному вираженні чи грошовому обчисленні. Дебетові С. синтетичних рахунків переносять до активу балансу, а кредитові С. – до пасиву. С. визначають на початок місяця (початкове С.) і на кінець місяця (кінцеве С.);

3) у міжнародних торгових і платіжних розрахунках С. – різниця між вартістю експорту й імпорту країни чи між її закордонними платежами та надходженнями за певний час.

Сальдо активне – перевищення доходів над витратами в торговельному чи платіжному балансі.

Сальдо пасивне – перевищення витрат над доходами в торговельному чи платіжному балансі.

Сальдо розгорнуте – сальдо, яке виводиться одночасно за дебетом і кредитом одного і того ж рахунку. Звичайно буває в активно-пасивних рахунках.

Санатор – фізична або юридична особа, яка має намір узяти (або бере) фінансову чи іншого роду матеріальну участь у санації підприємства, що перебуває у фінансовій кризі.

Санація – оздоровлення фінансового стану підприємства через систему фінансово-економічних, виробничо-технічних, організаційних та соціальних заходів для запобігання його банкрутству чи підвищення конкурентоспроможності. Звичайно здійснюють шляхом структурної перебудови виробництва, зокрема через зміну номенклатури продукції, подрібнення підприємства, зміну ринків збуту, злиття підприємства, що є на грані банкрутства, з іншим, більш міцним, випуск нових акцій та облігацій для мобілізації капіталу, інші заходи.

Санкція – складова частина правової норми, статті закону, договору, що конкретизує правові наслідки їх порушення. Може мати економічний, адміністративний чи судовий характер.

Собівартість – грошове вираження загальної суми витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). Розрізняють заводську С., яка включає поточні витрати на виробництво продукції, та повну С. продукції, яка, крім заводської С., включає і поточні витрати підприємства на збут цієї продукції. Витрати, що складають С., групуються за калькуляційними статтями й елементами.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) – грошове вираження виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була

реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) залічують:

прямі матеріальні витрати - вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу виробленої продукції, купованих напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об’єкт витрат;

прямі витрати на оплату праці - заробітна плата й інші виплати робітникам, задіяним у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які мають бути безпосередньо віднесені на конкретний об’єкт витрат;

інші прямі витрати - всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об’єкт, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо;

загальновиробничі витрати - витрати на управління виробництвом (оплата праці і відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо); амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи для працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, тривалості, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, купованих комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо); витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого

персоналу, відрахування на соціальні заходи та медичне страхування робітників і апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції); витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону довкілля; інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування виробництва (цехів, дільниць) і управління ним, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Ці витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної виробничої потужності у звітному періоді. До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Ці витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати зараховують до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) та змінних і постійних загальновиробничих витрат підприємство встановлює самостійно.

Стандарт бухгалтерський– типові вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку. С.б., як правило, збігаються з бухгалтерськими принципами.

Стандарт-кост – метод управлінського обліку, поширений у США та інших країнах світу. Полягає в тому, що до початку виробництва продукції визначають за нормативами її собівартість, а в процесі виробництва - відхилення від нормативів. Дозволяє постійно стежити за дотриманням нормативів використання виробничих ресурсів. Ефективність С.-к. досягається

завдяки широкому застосуванню в обліковій практиці персональних комп'ютерів. Із використанням цієї системи зникає потреба у великій кількості первинної документації, спрощується контроль. Аналогом американської системи обліку С.-к. в Україні є нормативний метод обліку і контролю за витратами виробництва.

Стаття бухгалтерського балансу – показник (рядок) активу чи пасиву балансу, що характеризує окремі види господарських коштів та джерела їх утворення.

Стаття калькуляції – певний вид витрат, які складають собівартість. Перелік калькуляційних статей визначається особливістю виробничого процесу. Типовими С.к. є: сировина і матеріали, куповані вироби і напівфабрикати, повернуті відходи, паливо й енергія на технологічні потреби, заробітна платня виробничих працівників, амортизація, загальновиробничі й загальногосподарські витрати, втрати від браку, інші виробничі витрати.

Сторно – спосіб виправлення помилок, допущених під час запису господарських операцій в облікових бухгалтерських реєстрах, за допомогою виконання додаткових бухгалтерських проведень (кореспонденції рахунків). Проведення здійснюють від'ємними числами. Їх записують червоним чорнилом (запис називають «червоне сторно»). Підбиваючи підсумки в облікових реєстрах, числа, написані червоним кольором, віднімають.

Розробна таблиця – реєстр бухгалтерського обліку, призначений для відображення в ньому нарахування амортизацій основних засобів, зношування малоцінних і швидкозношуваних предметів, розподілу витрат щодо послуг допоміжних виробництв, витрат за об'єктами калькулювання тощо. Підсумкові дані Т.р. є підставою для записів у рахунки бухгалтерського обліку.

Тариф – 1) офіційно встановлена ставка (система ставок) оподаткування, митних зборів;

2) розмір оплати за різні послуги - транспортні, зв'язку, комунальні (ціна послуг).

Термін гарантійний – термін, протягом якого виробник (постачальник) гарантує нормальне функціонування продукції за умови її належного зберігання й експлуатації, а споживач може висловити претензію щодо її якості. У разі порушення гарантії відповідальна сторона зобов'язана безоплатно виправити виявлені вади, замінити непридатну продукцію на доброякісну або прийняти її назад, повернувши покупцеві оплачену суму. Залежно від призначення та властивостей продукції розрізняють такі види Т.г.: гарантійний термін експлуатації чи термін гарантійного напрацювання; гарантійний термін зберігання; гарантійний термін придатності.

Термін корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротний актив буде використовуватись підприємством або з його використанням буде виготовлено очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Товариство акціонерне – товариство, що має статутний фонд, поділений на певну кількість акцій, і несе відповідальність щодо своїх зобов'язань тільки майном товариства. Акціонери відповідають щодо зобов'язань товариства лише в межах власних акцій, на які одержують щорічний дохід - дивіденди. До Т.а. належать: відкриті Т.а., акції яких можуть розповсюджуватися через відкриту передплату та купівлю-продаж на біржах; закриті Т.а., акції яких розподіляються між засновниками і не можуть розповсюджуватися передплатою чи купуватися та продаватися на біржі, а переходять від однієї особи до іншої за згодою більшості акціонерів. Прибуток Т.а. спрямовується насамперед на сплату податків, розширення виробництва, а після цього решта розподіляється між власниками акцій у формі дивідендів пропорційно до суми акцій кожного з них.

Убуток природний – зменшення кількості (маси, обсягу) товарно-матеріальних цінностей у процесі їх зберігання внаслідок усихання, випаровування, розпорошування тощо. Для визначення У.п. застосовують норми (у відсотках), які переважно враховують фактичні терміни зберігання

продукції. У.п. товарно-матеріальних цінностей у межах встановлених норм визначають за фактом їх недостачі в процесі інвентаризації.

Уніфікація обліку - ведення обліку в різних господарствах за єдиною методологією, однаковими формами облікових реєстрів і типовим планом рахунків. У.о. є важливою умовою організації бухгалтерського обліку, отримання зведених показників, механізації облікових робіт, підготовки й використання фахівців-обліковців.

Фінанси підприємств – система економічних відносин, які виникають у процесі формування, розподілу та використання фондів грошових ресурсів підприємства.

Фінанси підприємств обслуговують формування і кругообіг їхніх коштів у процесі підготовки виробництва, під час виготовлення і реалізації продукції, при утворенні і розподілі доходів, коштів матеріального заохочення й інших коштів. Основне призначення фінансової системи підприємств – створення фінансових ресурсів, необхідних для поточної виробничої діяльності та подальшого виробничого і соціального розвитку.

Хеджування – форма страхування ціни та прибутку у ф'ючерсних угодах. Полягає в тому, що продавець, реалізуючи реальний товар (на біржі чи поза нею), одночасно купує ф'ючерсні контракт из поставкою в майбутньому, тобто здійснює зворотну операцію. Розрізняють такі різновиди Х.: продажем (продаж ф'ючерсних контрактів з одночасною закупівлею такої ж кількості реального товару); купівлею (купування ф'ючерсних контрактів з метою страхування цін в угодах з реальним ще не придбаним товаром, але який обов'язково буде куплений); хеджування ризиків на тривалий час.

Центр витрат – структурний підрозділ підприємства, де виникають витрати і в якому здійснюють їх самостійний облік. Передумовами формування Ц.в. є можливість їх просторового розмежування, наявність вимірників для обліку витрат, а також можливість та простота віднесення цих витрат на відповідні статті. Ц.в. можуть бути виробничими, матеріальними, збутовими,

управлінськими, дослідницькими, конструкторськими, загальними тощо. Ц.в. не впливають прямо та безпосередньо на обсяг реалізації продукції, формування доходів і прибутку.

Центр відповідальності – структурний підрозділ підприємства, який повністю контролює певні аспекти формування і використання прибутку, а його керівник самостійно приймає управлінські рішення в межах цих аспектів та повністю відповідає за виконання доведених йому нормативних (планових) показників. Різновидами Ц.в. можуть бути центри витрат, доходів, прибутків, інвестицій тощо.

Центр доходу – структурний підрозділ підприємства, керівник якого відповідає тільки за формування доходів у певних встановлених обсягах (наприклад, збутовий підрозділ підприємства).

Центр інвестицій – структурний підрозділ підприємства, керівник якого відповідає за використання виділених йому інвестиційних ресурсів та отримання прибутку від інвестиційної діяльності. Основним контрольованим показником Ц.і. є рівень прибутку на інвестований капітал.

Центр прибутку – підрозділ підприємства, спроможний сам генерувати прибуток незалежно від результатів діяльності інших підрозділів.

Ціна – грошовий вираз вартості товару. Ц. залежить, з одного боку, від вартості товару, а з іншого - від величини самої грошової одиниці, якою її вимірюють. Вартість товару може залишатися незмінною, але коли вартість грошової одиниці змінюється, змінюватиметься і Ц. товару. Залежність між цінами товарів та вартістю грошової одиниці обернено пропорційна. Ц. товару збігається з вартістю тільки у разі рівності попиту на товар з його пропозицією, в інших випадках Ц. відрізняється від вартості. Вона може бути вищою за вартість у разі дефіциту товарів на ринку і нижчою за вартість у разі їх надлишку.

Ціна роздрібна – ціна, за якою товар продають населенню, а також підприємствам та організаціям через роздрібну торговельну мережу. Включає

гуртову ціну промисловості (суму витрат на виробництво і прибуток виробника), витрати і прибуток постачально-збутових організацій, податок на додану вартість і акцизний збір (якщо його встановлено), а також торговельні надвишки підприємств роздрібної торгівлі.

Штраф - покарання (плата) за порушення однією зі сторін договірних зобов'язань. Має за мету зміцнення договірної дисципліни і відшкодування збитків потерпілій стороні. Ш. накладають у твердій сумі чи у відсотках до суми невиконаного зобов'язання. Отримані або заплачені Ш. зараховують до фінансових результатів господарської діяльності (прибутків або втрат) підприємства.

Навчальне видання

Крупка Ярослав Дмитрович
Кулинич Мирослава Богданівна
Сафарова Анна Таджидінівна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Навчальний посібник

Технічний редактор *Л. М. Козлюк*

Формат 60х84 $^{1}/_{16}$. Обсяг 26,27 ум. друк. арк., 26,17 обл.-вид. арк.
Наклад 300 пр. Зам. 614. Редакція, видавець і виготовлювач – Вежа-Друк
(м. Луцьк, вул. Шопена, 12, тел. (0332) 29-90-65).
Свідоцтво Держ. комітету телебачення та радіомовлення України
ДК № 4607 від 30.08.2013 р.