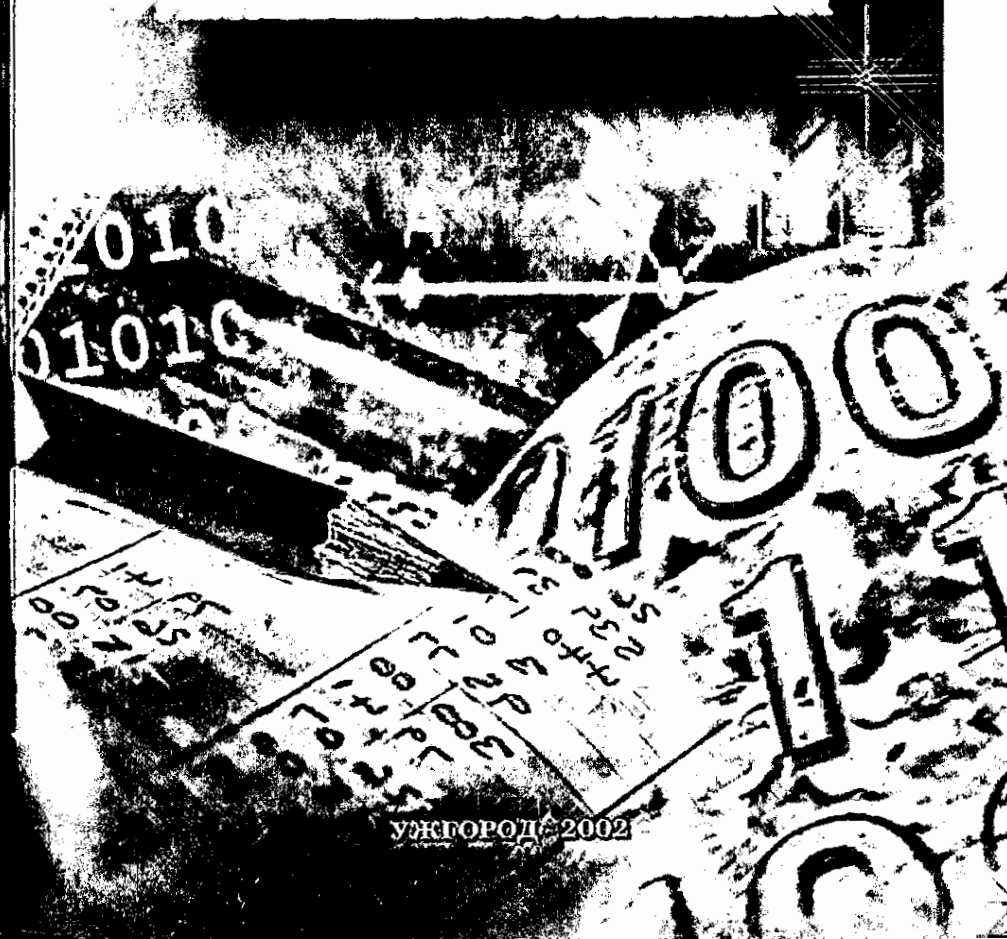


ДАНЬКІВ Й.Я., ЛУЧКО М.Р., ОСТАП'ЮК М.Я.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ



УЖГОРОД 2002

ДАНЬКІВ Й.Я., ЛУЧКО М.Р., ОСТАП'ЮК М.Я.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних
закладів, що навчаються за освітньо-професійною
програмою підготовки бакалаврів з економіки
зі спеціальності "Облік і аудит"

Ужгород - 2002

УДК 657
ББК 65.052.
Д 76

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
(Лист № 14/18.2-1493 від 12 липня 2002 року)

Рецензенти: Миклода Василь Петрович - член-кореспондент
Національної академії наук України, член Президії НМК Міністерства освіти і
науки України з економіки та управління для класичних університетів, декан
економічного факультету Ужгородського національного університету, професор,
доктор економічних наук, заслужений працівник освіти України;

Сфіменко Василь Іванович - декан обліково-економічного
факультету, професор кафедри обліку й аудиту в промисловості Київського
національного економічного університету, заступник головного редактора журналу
"Бухгалтерський облік і аудит", член методологічної ради по бухгалтерському
обліку при Міністерстві фінансів України

Схвалено до друку Вченою радою Ужгородського національного університету
30 квітня 2002 року, протокол № 4.

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

Бухгалтерський облік в галузях економіки. Навчальний посібник для
студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 "Облік і аудит".
- Ужгород: ПП "Графіка", 2002 - 142 с.

ISBN 966-7400-22-3

У навчальному посібнику розкриті особливості бухгалтерського обліку у
будівництві, сільському господарстві, торгівлі, на підприємствах громадського
харчування та на транспорті з врахуванням вимог Плану рахунків бухгалтерського
обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та
організацій, який введений у дію з 1 січня 2000 року.

Навчальний посібник розрахований на тих студентів, які згідно навчальних
планів підготовки бакалаврів економіки та підприємництва у вищих навчальних
зкладах 3 і 4 рівнів акредитації за напрямом підготовки 0501- Економіка,
комерція та підприємництво з фаху 6.050100 "Облік і аудит", крім бухгалтерського
обліку в промисловості, вивчають також і особливості бухгалтерського обліку в
інших галузях економіки України, зокрема, будівництві, сільському господарстві,
торгівлі, громадському харчуванні та на транспорті.

ISBN 966-7400-22-3

УДК 657
ББК 65.052.

© Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я.,
2002

З М І С Т

ВСТУП	6
Розділ 1. Облік будівельного виробництва	7
1.1. Особливості будівельного виробництва та їх вплив на організацію обліку	7
1.2. Склад та класифікація витрат будівельного виробництва	10
1.3. Облік витрат на будівельно-монтажні роботи	20
Питання для самопідготовки та самоконтролю	44
Розділ 2. Облік у сільському господарстві	46
2.1. Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку	46
2.2. Облік формування власного капіталу в сільськогосподарських виробництвах різних організаційно- правових форм	46
2.3. Облік витрат в сільськогосподарських підприємствах	50
2.3.1. Характеристика витрат за об'єктами і статтями	50
2.3.2. Облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг)	57
2.3.3. Визначення собівартості продукції сільськогосподарського виробництва та її облік на рахунках бухгалтерського обліку	60
2.4. Облік витрат на формування основного стада	61
Питання для самопідготовки та самоконтролю	63
Розділ 3. Облік у торгівлі	65
3.1. Особливості організації бухгалтерського обліку в торгівельному підприємстві	65
3.2. Облік товарних операцій в оптовій торгівлі	67
3.2.1. Облік оприбуткування товарів на оптових базах та складах	67
3.2.2. Облік реалізації товарів	69
3.3. Облік в роздрібних торгових підприємствах	70
3.3.1. Класифікація і функції роздрібних торгових підприємств та їх вплив на організацію обліку	70
3.3.2. Облік надходження і зберігання товарів	72
3.3.3. Облік витрат і доходів від продажу товарів	79
3.3.4. Особливості обліку комісійної торгівлі	82
3.3.5. Бухгалтерський облік виїзної торгівлі	84
Питання для самопідготовки та самоконтролю	86
Розділ 4. Облік у громадському харчуванні	88
4.1. Організаційно-правові основи бухгалтерського обліку в громадському харчуванні	88

4.2. Облік придбання сировини й товарів і виробництва готової продукції	89
4.3. Облік реалізації купівельних товарів та продукції власного виробництва	91
4.4. Особливості обліку в самостійних кондитерських цехах	93
4.5. Облік витрат обігу у підприємствах громадського харчування	95
Питання для самопідготовки та самоконтролю	96
Розділ 5. Бухгалтерський облік на автомобільному транспорті	98
5.1. Особливості діяльності автотранспортних підприємств та їх вплив на організацію обліку	98
5.2. Облік перевезень вантажів	101
5.2.1. Облік документів суворої звітності	101
5.2.2. Облік доходів і витрат	103
5.3. Обліково-правові особливості міжнародних перевезень	112
5.4. Облік пасажирських перевезень	114
5.5. Облік експедиційних послуг	121
Питання для самопідготовки та самоконтролю	123
Список рекомендованої літератури	126
ДОДАТКИ:	
А. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій	134

ВСТУП

Завершення переходу бухгалтерського обліку в Україні на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку вимагає перегляду старих підходів до формування облікової інформації в окремих галузях її економіки, що були властиві для неї в перші роки становлення української держави.

У пропонованому навчальному посібнику його автори намагалися у стислій формі з врахуванням вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року [78, - тут і надалі у дужках зазначено номер видання за списком рекомендованої літератури] та наступних бухгалтерських нормативно-правових документів визначити найбільш специфічні особливості важливіших об'єктів обліку у будівництві, сільському господарстві, торгівлі, громадському харчуванні та автотранспорті, відобразити їх вплив на організацію бухгалтерського обліку в цих галузях економіки з врахуванням сучасних підходів до ведення бухгалтерського обліку.

Навчальний посібник розрахований на тих студентів, які згідно навчальних планів підготовки бакалаврів економіки та підприємництва у вищих навчальних закладах 3 і 4 рівнів акредитації акредитації за напрямом підготовки 0501- Економіка, комерція та підприємництво з фаху 6050100 "Облік і аудит", крім бухгалтерського обліку в промисловості, вивчають також і особливості бухгалтерського обліку в інших галузях економіки України, зокрема, будівництві, сільському господарстві, торгівлі, громадському харчуванні та на транспорті.

Для полегшення засвоєння програмового матеріалу основні ключові положення і терміни виділені напівжирним шрифтом, а в кінці кожного розділу наведений перелік питань для самоперевірки та самоконтролю. Усі наведені засадні положення бухгалтерського обліку, пропоновані бухгалтерські записи, розрахунки та умовні цифрові приклади ґрунтуються на чинних нормативних актах станом на 1 липня 2002 року, основний перелік яких наведено у кінці навчального посібника в списку рекомендованої літератури.

Ми сподіваємось, що запропонований нами навчальний посібник, буде корисним при вивченні особливостей бухгалтерського обліку в окремих галузях економіки України. Його видання здійснено завдяки співдружності вчених Ужгородського національного університету (Даньків Йосип Якимович -- завідувач кафедри обліку та аудиту) і Тернопільської академії народного господарства (Лучко Михайло Романович -- завідувач кафедри обліку і контролю у невиробничій сфері; Остап'юк Мирослав Ярославович -- професор цієї кафедри), підготовка яких нами здійснюється на протязі 1994- 2002 років [5,27,28, 104].

З повагою, автори.

РОЗДІЛ 1. ОБЛІК БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА

1.1. ОСОБЛИВОСТІ БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ

У навчальній дисципліні «Фінансовий облік» у розділі «Облік необоротних активів» розглядався порядок обліку будівництва і придбання основних засобів та інших необоротних активів у замовника (забудовника) при підрядному та господарському способах будівництва. Був розглянутий порядок первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат забудовника на придбання та створення основних засобів, які характеризуються як капітальні інвестиції і відображаються по дебету рахунку 15 «Капітальні інвестиції», субрахунку 151 «Капітальне будівництво», в Журналі 4, розділ II «Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів».

До капітальних інвестицій у широкому розумінні цього поняття відносять витрати на виробництво, будівництво, реконструкцію, модернізацію, капітальний ремонт та придбання основних засобів та інших необоротних активів.

Капітальне будівництво, як механізм проведених капітальних інвестицій, є однією із провідних галузей економіки України. Капітальне будівництво є державним і приватним.

Підприємство, що будується (забудовник), створює директорію будівництва, а діочі підприємства можуть, при потребі, відкривати відділи капітального будівництва (ВКБ).

Будівництво, як зазначалось, забудовник веде власними силами (господарським способом), або за допомогою спеціальних будівельно-монтажних організацій (СБМО -- підрядним способом). У такому випадку підприємство через ВКБ стає замовником, а СБМО – підрядником. СБМО ще називають генеральним підрядником, тому що між ним і замовником заключають договір підяду на весь цикл будівельно-монтажних робіт. Генеральний підрядник має право укладати угоди з іншими організаціями на виконання спеціальних робіт (електромонтажні, сантехнічні та інші комунікаційні роботи, монтаж обладнання, тощо). Ці організації по відношенню до генерального підрядника називаються субпідрядними організаціями.

До початку будівництва об'єкту повинна бути завершеною розробка проєктно-кошторисної документації та вирішене питання щодо організації робіт (господарським чи підрядним способом).

У склад проєктно-кошторисної документації входять такі документи:

- а) проєктне завдання;
- б) зведений кошторисно-фінансовий рахунок;

в) кошторис будівництва.

Проєктне завдання на будівництво включає в себе технічні характеристики об'єктів, джерела і способи забезпечення об'єктів водою, паливом, світлом.

Кошторис будівництва – це документ, на підставі якого встановлюють суму грошових коштів необхідних для виконання робіт по окремому об'єкту і таким чином визначають кошторис на його вартість.

Кошторисна вартість об'єктів капітального будівництва визначається на підставі кошторисних норм на будівельно-монтажні роботи, цін і тарифів на матеріали, воду, енергію, витрат на оплату праці та інших витрат будівельного виробництва.

Для підприємств усіх форм власності джерелами інвестування є власні кошти, як правило для цього використовують прибуток підприємства, а для державних підприємств можуть виділятися бюджетні асигнування. У разі недостатності джерел інвестування підприємства можуть скористатись довготерміновими позиками банку та довготерміновими позичковими коштами (випуск облігацій).

Капітальне будівництво як окрема галузь включає в себе велику кількість будівельних підприємств та організацій, основною метою яких є будівництво різних об'єктів та споруд. Принцип організації обліку активів і пасивів будівельної організації мало чим відрізняється від обліку на промислових підприємствах, тобто порядок створення підприємства, відкриття поточного та інших рахунків у банку, облік коштів, необоротних активів, запасів, заробітної плати, витрат, доходів, власного капіталу майже аналогічний промислового підприємству. Але організація бухгалтерського обліку у підрядних будівельних організаціях має і певні особливості, які обумовлені специфікою будівництва, структурою та технологією діяльності виробничих підрозділів.

Виробничий процес у будівництві проводиться на нерухомих об'єктах при рухомих робітників, будівельних машин та механізмів.

Процес будівництва є довготривалим, що в обліку відображається поступовим нагромадженням витрат по об'єктах через незавершене будівництво до здачі об'єкта замовнику.

Будівництво є профілюючим видом діяльності (житлове будівництво, будівництво виробничої сфери, будівництво об'єктів невиробничої сфери, будівництво доріг, тощо).

Організаційно-технічною особливістю будівництва є наявність безцехової структури, тому загально-виробничі витрати обліковують як накладні на одному рахунку. На цьому ж рахунку обліковують витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів. Враховуючи те, що витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів мають у затратах будівництва значну

питому вагу і відрізняються від загальновиробничих витрат, рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» у будівництві поділяється на два субрахунки:

911 «Загальновиробничі (загальноподільні) витрати»;

912 «Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів».

В будівництві для забезпечення необхідних побутових умов і належного рівня техніки безпеки зводять тимчасові будівлі, огорожі. Облік експлуатації тимчасових споруд здійснюється на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», субрахунок 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди».

Облік виробничих запасів у будівельних організаціях ведеться як і в промисловості на рахунку «Виробничі запаси».

На субрахунок 201 «Сировина і матеріали» ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних та ремонтних робіт. На субрахунок 205 «Будівельні матеріали» підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей та конструкцій.

Методично-організаційною основою для здійснення обліку в підрядних будівельних організаціях є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35], П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати» №2 (38)), П(с)БО 16 «Витрати» [51], інші законодавчі і нормативні документи [22, 36-60, 63, 72, 81, 87, 100, 112, 113, 115].

Згідно П(с)БО 18 «Довгострокові контракти» [53] розрізняють два види організації обліку витрат за контрактами:

- **контракт із фіксованою ціною** – підрядник погоджується на фіксовану контрактну ціну;

- **контракти із приєднанням затрат** – підрядчику відшкодовують затрати.

Методами обліку витрат за контрактами, які використовуються підрядниками, є «метод виконання відсотку робіт» і «метод виконання контракту». При використанні «методу виконання процента робіт» дохід відображається по мірі виконання контракту. Витрати, понесені на відповідній стадії виконання, порівнюються з доходами і відображаються у звіті про результати виконаної роботи.

При «методі виконання контракту» витрати й одержані авансові надходження від замовників нагромаджуються в процесі виконання контракту, але дохід не показується до тих пір, поки роботи по контракту не завершені.

Використання обох методів передбачає створення резерву для покриття витрат на стадії виконання і здачі об'єктів будівництва.

Планування й облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт здійснюється за договорами (контрактами) на спорудження об'єкта

(виконання робіт, надання послуг) по будівельній організації та структурних підрозділах, а об'єктом обліку може бути будівництво одного чи кількох об'єктів або виконання окремих видів робіт за одним проектом. Якщо за договором (контрактом) передбачається будівництво декількох об'єктів за різними проектами, то необхідно організувати відокремлений облік по кожному об'єкту.

Планування й облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт здійснюється по кожному структурному підрозділу будівельної організації.

Собівартість будівельно-монтажних робіт по будівельній організації, що має статус юридичної особи, складається з витрат структурних підрозділів, що входять до її складу. Витрати на утримання апарату управління будівельної організації у виробничу собівартість не включаються, а є витратами періоду, які зменшують загальний фінансовий результат діяльності.

1.2. СКЛАД ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА

Витрати в підрядних будівельних організаціях поділяють на витрати звичайної і надзвичайної діяльності.

Витрати звичайної діяльності поділяються, в свою чергу, на операційні, фінансові та інвестиційні.

Витрати операційної діяльності складаються з витрат основної й іншої операційної діяльності.

Витрати основної діяльності – це безпосередньо витрати пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт.

Витрати операційної діяльності ґрунуються за такими економічними елементами:

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

Елемент «Матеріальні витрати» включає в себе вартість, використаних у виробництві (основному, допоміжному, підсобних), при експлуатації будівельних машин і механізмів, на загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут (крім продукції воєнного виробництва):

- будівельних матеріалів;
- деталей та конструкцій;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- запасних частин;

- тари і тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Елемент «Витрати на оплату праці» включає в себе заробітну плату за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, виплати, пов'язані з набором робочої сили, підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів, інші встановлені відповідно до законодавства грошові виплати та заохочення.

В елемент «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування; страхові внески на випадок безробіття; страхові внески від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності у відповідних відсотках до витрат по елементу «Витрати на оплату праці»; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи.

Елемент «Амортизація» складається із сум нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, в т.ч. малоцінних необоротних матеріальних активів, тимчасових (нетитульних) споруд, інвентарної тари та інших активів, по яких нараховується знос (амортизація) і які використовуються у будівельному виробництві.

Витрати операційної діяльності, які не увійшли до вище охарактеризованих елементів об'єднані в окремий елемент «Інші операційні витрати». До них відносять такі витрати: оплата різноманітних послуг сторонніх організацій; витрати пов'язані з набором робочої сили; вартість спецхарчування працівників будівництва, у випадках передбачених законодавством; виплата винагород; додаткові витрати при виконанні робіт вахтовим методом; витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи і зворотному напрямі; оплата вартості ліцензії на виконання будівельних робіт; відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельної організації; збори; платежі і відрахування; витрати на участь у виставках, ярмарках; представницькі витрати; платежі з обов'язкового страхування майна; витрати на дослідження; собівартість реалізованої іноземної валюти і виробничих запасів; суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі і втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності.

За характером участі в процесі будівельного виробництва витрати поділяються на основні та накладні, а за способом включення у собівартість -- на прямі і не прямі.

В будівництві майже всі основні витрати, за винятком витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів, є прямими. Тому часто в бухгалтерському обліку будівництва основні і прямі, накладні і не прямі витрати ототожнюють, що не слід робити.

Прямі витрати, як частина основних, безпосередньо пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт і включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт по відповідних об'єктах обліку за прямою ознакою.

Непрямі, як частина основних і всіх накладних витрат, пов'язані з обслуговуванням, управлінням і організацією виконання будівельно-монтажних робіт і відносяться до діяльності в цілому будівельної організації або структурного підрозділу. Зазначені витрати включаються у собівартість будівельних об'єктів за певною методикою.

Витрати основні і накладні групуються за такими статтями витрат: матеріали; дсталі і конструкції; основна заробітна плата робітників; додаткова заробітна плата робітників; відрахування на соціальні заходи; втрати від браку; витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів; загальнодільничні витрати.

Стаття «Матеріали» включає в себе витрати матеріалів за первісною вартістю (собівартістю), яка складається із суми, що сплачується постачальнику згідно з договором, суми ввізного мита, сума непрямих податків у зв'язку з придбанням матеріалів, транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю матеріалів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування матеріалів усіма видами транспорту до приоб'єктного складу, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування матеріалів).

Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних матеріалів або загальною сумою відображаються на окремому аналітичному рахунку субрахунку обліку матеріалів (201). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому аналітичному рахунку субрахунку обліку матеріалів (201), щомісячно розподіляється між сумою залишку матеріалів на кінець звітнього місяця і сумою матеріалів, що вибули (використані, реалізовані, безплатно передані тощо) за звітний місяць.

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до матеріалів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості матеріалів, що вибули, з відображенням її на тих самих субрахунках обліку, у кореспонденції, із якими відображено вибуття цих матеріалів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку матеріалів на початок місяця і матеріалів, що надійшли за звітний місяць.

У статтю «Матеріали» включають також й інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням матеріалів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До них, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик матеріалів.

До статті «Матеріали» також належать:

- витрати на матеріали, що використані при проведенні будівельно-монтажних, ремонтних робіт і виготовлені на допоміжних та в підсобних виробництвах будівельної організації, що не виділені на окремий баланс. Вартість цих матеріалів включається у собівартість будівельно-монтажних робіт за собівартістю її виготовлення, яка формується згідно П(с)БО 16 «Витрати»;
- заготівельно-складські витрати, понесені будівельною організацією по зберіганню будівельних матеріалів (витрати по утриманню матеріальних базисних складів, відділів заготівельного апарату);
- витрати на придбання в сторонніх організаціях пально-мастильних матеріалів, електроенергії, пару, води та інших ресурсів (виходячи з цін їх придбання, включаючи транспортні та заготівельно-складські витрати), які використані під час виконання будівельно-монтажних робіт для технологічних потреб.

До статті «Деталі і конструкції» належать:

- витрати на деталі і конструкції за первісною вартістю, що використані при проведенні будівельно-монтажних, ремонтних робіт та придбані у сторонніх організацій. Первісною вартістю деталей і конструкцій, що придбані за плату, є собівартість деталей і конструкцій, яка складається з таких фактичних витрат:
 - суми, що сплачуються, згідно з договором, постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
 - суми ввізного мита;
 - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням деталей і конструкцій, які не відшкодовуються підприємству;
 - транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю деталей і конструкцій, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування деталей і конструкцій усіма видами транспорту до приоб'єктного складу, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування деталей і конструкцій). Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних деталей і конструкцій або загальною сумою відображаються на окремому аналітичному рахунку субрахунку обліку деталей і конструкцій (201). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому аналітичному рахунку субрахунку обліку деталей і конструкцій (201), щомісячно розподіляється між сумою залишку

деталей і конструкцій на кінець звітного місяця і сумою деталей і конструкцій, що вибули (використані, реалізовані, безплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до деталей і конструкцій, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості деталей і конструкцій, що вибули, з відображенням її на тих самих субрахунках обліку, у кореспонденції, із якими відображено вибуття цих деталей і конструкцій. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку деталей і конструкцій на початок місяця і деталей і конструкцій, що надійшли за звітний місяць;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням деталей і конструкцій і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик деталей і конструкцій.

Витрати на деталі і конструкції, що використані при проведенні будівельно-монтажних, ремонтних робіт і виготовлені на допоміжних та в підсобних виробництвах будівельної організації, що не виділені на окремий баланс. Вартість цих деталей і конструкцій включається у собівартість будівельно-монтажних робіт за собівартістю її виготовлення, яка формується згідно П(с)БО 16 «Витрати» [51].

Заготівельно-складські витрати, понесені будівельною організацією по зберіганню будівельних деталей і конструкцій (витрати по утриманню матеріальних базисних складів, відділів заготівельного апарату).

До статті «Основна заробітна плата робітників» належать витрати на оплату праці робітників (включаючи нештатних) за виконану роботу та лінійного персоналу (у разі включення його до складу бригад), зайнятих безпосередньо на будівельно-монтажних роботах, включаючи розвантаження на приоб'єктному складі будматеріалів, конструкцій, виробів і обладнання та переміщення їх вручну від приоб'єктного складу до робочої зони, нарахована згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації.

До статті «Додаткова заробітна плата робітників» належать витрати на оплату праці робітників (включаючи нештатних) та лінійного персоналу (у разі включення його до складу бригад), зайнятих безпосередньо на будівельно-монтажних роботах, нарахована згідно з формами і системами оплати праці, що застосовується в будівельній організації.

До статті «Відрахування на соціальні заходи» належать відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові

внески на випадок безробіття у відповідних відсотках до витрат та обов'язкове індивідуальне страхування робітників (у випадку його необхідності).

До статті «Витрати від браку» належать втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої будівельної продукції, та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої будівельної продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак; суми, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо.

До статті «Експлуатація будівельних машин та механізмів» належать:

- витрати на оплату праці за виконану роботу робітників, які зайняті управлінням, обслуговуванням, проведенням ремонтів, техоглядів та техобслуговувань власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нараховану згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації;
- обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників;
- вартість пально-мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, що використовуються під час експлуатації, ремонтів техогляду та техобслуговування власної та орендованої будівельної техніки, включаючи витрати на їх доставку до приоб'єктного складу та заготівельно-складські витрати;
- витрати на перебазування будівельних машин і механізмів з об'єкта на об'єкт, а також на утримання та ремонт рейкових і безрейкових колій;
- знос будівельних машин і механізмів, устаткування ремонтних майстерень, гаражів та інших споруд, які обслуговують будівельну техніку;
- знос інших необоротних матеріальних активів, які використовуються при утриманні й обслуговуванні будівельної техніки;
- сума нарахованих відсотків за користування орендованими будівельними машинами і механізмами;
- вартість послуг, наданих управліннями механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт;
- витрати на переміщення з допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика;
- інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин та механізмів, які використовуються на роботах, що не належать до будівельно-монтажних робіт, а також витрат на експлуатацію машин, зданих в оренду стороннім організаціям).

Облік витрат за даною статтею здійснюється по субрахунку 911.

До статті «Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати» належать продуктивні витрати, облік яких ведеться на аналітичному рахунку 9121 та непродуктивні витрати, облік яких здійснюється на аналітичному рахунку 9122.

До загальновиробничих продуктивних витрат належать:

- заробітна плата (основна і додаткова) лінійного персоналу (старших виконавців робіт, начальників дільниць), виконавців робіт, начальників допоміжних цехів, майстрів, механіків будівельних дільниць, крім тих, які включені до складу виробничих бригад, обслуговуючого персоналу;
- обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників;
- витрати на службові відрядження працівників у межах норм, передбачених чинним законодавством;
- витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується апаратом управління структурних підрозділів;
- витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї;
- витрати на проведення ремонтів у межах 5% балансової вартості груп основних засобів на початок року;
- витрати на техогляд і техобслуговування;
- знос по легковому автотранспорту;
- витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної і сторожової охорони будівельних майданчиків, цехів допоміжних та підсобних виробництв, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами виконання будівельно-монтажних робіт і робіт в інших виробничих структурних підрозділах;
- витрати на утримання приміщень, що надаються безплатно підприємствам громадського харчування для обслуговування працівників будівельних дільниць та інших структурних підрозділів або використовуються ними самостійно на зазначені цілі, включаючи амортизацію, витрати на проведення ремонтів, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання, а також па паливо для приготування їжі;
- витрати на обладнання та утримання загороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують техніку безпеки;
- забезпечення працівників спецодягом, взуттям та іншими засобами індивідуального захисту та лікувально-профілактичним харчуванням, а також матеріально-технічне забезпечення дотримання санітарно-гігієнічних вимог у встановленому законодавством порядку;
- амортизаційні відрахування та витрати на проведення ремонтів основних засобів загальновиробничого призначення: приміщень цехів допоміжних виробництв, автомайстерень; мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування);

триног, пристосувань для намотування і очищення зварювального дроту, центруючих пристроїв для зварювання труб, насосів та пресів ручних гідравлічних; переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих верстатів та риштувань; такелажних та монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельних та монтажних робіт, ручних лебідок, домкратів тощо; букерів для бетонів і розчинів, тачок; апаратів для зварювання дротів, повітроводів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик та полімерних матеріалів, електросушарок для сушіння будівельних конструкцій, генераторів ацетиленових (крім тих, що застосовуються під час монтажу устаткування); огорожувальної техніки небезпечних зон проведення робіт, шлагбаумів, сигнальних щоглів, прожекторів тощо;

- знос та витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються під час виконання будівельно-монтажних робіт і не належать до основних фондів;

- знос та витрати, пов'язані з ремонтом, утриманням і розбиранням тимчасових (нетитульних) споруд, пристосувань і пристроїв, до яких належать: приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів; складські приміщення та навіси на об'єкті будівництва; помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі; пристосування для техніки безпеки; інвентарні уніфіковані засоби підмоцнування типу лопьок, інвентарних площадок, риштування тощо; паркани і огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), охоронні козирки, сховища під час проведення буровибухових робіт; тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пару, газу та повітря у межах робочої зони; витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи існують на будівельних майданчиках, замість будівництва тимчасових (нетитульних) будівель і споруд;

- витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи: оплату праці працівників, які проводять геодезичні роботи; вартість матеріалів; амортизаційні відрахування; знос; витрати на всі види ремонту і на переміщення геодезичного устаткування, інструментів і приладів;

- витрати на упорядкування та утримання будівельних майданчиків: оплата праці робітників, зайнятих на упорядкуванні, та утриманні будівельних майданчиків; витрати на прибирання та очищення (із вивезенням сміття) території будівництва, влаштування доріжок, містків та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків; витрати на електроенергію (у тому числі від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електромонтерів та інші витрати, пов'язані з освітленням території будівництва;

- витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову та в межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних з переміщенням будівельних машин та механізмів, врахованих у вартості машино-змін);

- платежі з обов'язкового страхування майна структурних підрозділів будівельної організації та 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;

- платежі за викиди і скиди забруднюючих 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;

- витрати на перевезення: працівників будівельної організації до місця роботи та у зворотному напрямку, якщо ці маршрути не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод укладеними з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками підприємства за діючими тарифами на відповідний вид транспорту або віднесена за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства); працівників будівельної організації – інвалідів 1 і 2 групи до місця роботи та у зворотному напрямку незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування;

- передбачені законодавством додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників від місця знаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи та у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи та у зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, некомпенсовані платою працівників за користування житлом та комунальні послуги; оплата працівникам за дні відпочинку (відгули), що надаються у зв'язку із роботою в понадурочний час при організації робіт вахтовим методом, у разі підсумкового обліку робочого часу та в інших випадках установлених законодавством;

- витрати на оплату податків і платежів, пов'язаних із загальноновиробничими витратами;

- втрати від простоїв у зв'язку зі стихійними лихами, але при відсутності винних осіб.

До загальноновиробничих непродуктивних витрат відносять:

- витрати на транспортне обслуговування начальників цехів, виконробів, майстрів будівельної організації;

витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (оренднуються) та обслуговують начальників цехів, виконробів, майстрів, включаючи: вартість паливно-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів; витрати на стоянку легкових автомобілів, їх паркування; інші загальновиробничі витрати, які не відносять ся до валових витрат в податковому обліку (службові відрядження понад норму, передбачених законодавством, затрати на підготовку кадрів понад установлений ліміт (2% від фонду оплати праці звітного періоду) і ін.).

До операційних витрат, які не включаються у виробничу собівартість БМР, а є витратами періоду, відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Такі витрати відносяться безпосередньо на зменшення фінансових результатів у період їх виконання.

До фінансових витрат, які не включаються у виробничу собівартість БМР, відносяться витрати на відсотки (за користування кредитами отриманими, за облигаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

До складу інших витрат, які не включаються у виробничу собівартість, відносяться витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- витрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності;

В залежності від зміни обсягів виконання БМР витрати поділяються на постійні і змінні.

Постійні витрати – це витрати, які не залежать від зміни обсягів виконання БМР (переважна частина адміністративних витрат та інші).

Змінні витрати - це витрати, які безпосередньо пов'язані із зміною обсягів виконання БМР (витрати на матеріали, основну заробітну плату, експлуатацію будівельної техніки і т.д.). Вказана класифікація покладена в основу системи обліку і управління виробничими витратами «директ-костінг», яка може використовуватися будівельними організаціями.

3. ОБЛІК ВИТРАТ НА БУДІВЕЛЬНО-МОНТАЖНІ РОБОТИ

Облік витрат будівельної організації забезпечує формування повної, достовірної інформації для визначення виробничої собівартості робіт і витрат періоду, понесених під час виконання будівельно-монтажних робіт, а також виробництва продукції та надання послуг підсобними виробництвами будівельної організації, не виділеними на окремий баланс.

Організація обліку витрат передбачає:

- єдиний підхід до відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій;

- розроблення облікової номенклатури об'єктів калькулювання;
- застосування типових форм первинних документів.
- Облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт залежно від видів об'єктів обліку може бути організований за замовленнями або за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку і контролю за економічним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Основним методом обліку на виконання будівельно-монтажних робіт є облік витрат на замовлення, якщо замовлення відкривається на кожний об'єкт будівництва (вид робіт) відповідно до підрядного договору (контракту). Облік витрат на замовлення ведеться наростаючим підсумком до закінчення його виконання.

В якості методу обліку витрат будівельно-монтажних організацій може виступати система «директ-костінг». Суть цієї системи полягає в тому, що в собівартість продукції включаються тільки змінні витрати (прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці робітників, змінна частина непрямих витрат), які залежать від обсягів виробництва. Постійні витрати при цій системі покриваються за рахунок прибутку підприємства.

Облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт здійснюється за кожним об'єктом калькулювання, що визначається будівельною організацією, виходячи з її технологічного спрямування (окремі об'єкти, види робіт).

Регістром обліку виконання будівельно-монтажних робіт у натуральній і вартісній формі є журнал обліку виконання робіт, дані якого використовуються для складання звітності про виконання будівельно-монтажних робіт, використання основних матеріалів, здійснення контролю за обсягом робіт, виконаними будівельними машинами та автотранспортом, а також для нарахування заробітної плати робітникам.

Облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт ведеться на субрахунок 231 «Основне виробництво» рахунка 23 «Виробництво» безпосередньо в журналі 5 або 5А або машинограмі, яка його заміняє, в яких об'єднані аналітичний і синтетичний обліки витрат, а також відображається

вартість робіт, виконаних власними силами будівельної організації й вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій. На субрахунку «Основне виробництво» у журналі 5 витрати групуються відповідно до визначених об'єктів калькулювання. Вартість реалізованих БМР, виконаних власними силами списується в кінці місяця записом Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» Кт 231 «Основне виробництво». Вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій можна відображати записом Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками й підрядчиками» за умови щомісячних розрахунків із замовниками за виконані БМР, або Дт рахунку 231 «Основне виробництво» і Кт рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками й підрядчиками» у випадку наявності незавершеного будівельного виробництва.

Витрати допоміжних підсобних виробництв обліковуються на окремих аналітичних рахунках, що відкриваються у бухгалтерії до субрахунку 232 «Допоміжні виробництва» у журналі 5 або 5А, або машинограмі, яка його заміняє в розрізі видів цих виробництв або видів їх продукції.

Фактичні витрати на будівельно-монтажні роботи групуються за статтями витрат. Прямі витрати (матеріали, основна заробітна плата робітників, відрахування на соціальні заходи, втрати від браку) щомісячно відносяться на окремі об'єкти калькулювання за прямими ознаками згідно первинних облікових документів. Уся первинна документація складається з обов'язковим кодуванням, що забезпечує облік за статтями витрат і за об'єктами калькулювання. Первинні документи складаються на момент здійснення операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Вартість використаних матеріалів, деталей і конструкцій включається у собівартість будівельно-монтажних робіт з кредиту аналітичних рахунків 2010 «Матеріали» і 2011 «Деталі і конструкції» до субрахунку 201 «Сировина і матеріали», вартість продукції підсобних виробництв – з кредиту рахунку 232 «Допоміжні виробництва», а вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми організаціями, – із кредиту рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками».

Облік матеріалів, деталей і конструкцій здійснюється згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [44] за первісною вартістю з використанням таких видів оцінок при відпуску запасів у виробництво, продажі чи іншому вибутті:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Фактичні витрати матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт по об'єктах обліку відображаються в облікових реєстрах на підставі матеріальних затрат.

Витрати на основну і додаткову заробітну плату робітників включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт із кредиту рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» і відносяться на витрати по окремих об'єктах калькулювання за прямою ознакою на підставі документів, що визначають витрати праці. Якщо неможливо віднести окремі види надбавок, доплат, заохочувальних і компенсаційних виплат за прямою ознакою, розподіляють по об'єктах відбувається пропорційно сумах заробітної плати без цих надбавок, доплат і компенсаційних виплат або іншими методами, що застосовуються у будівельній організації.

Відрахування на соціальні заходи включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за прямою ознакою з кредиту рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» у розрізі перших трьох субрахунків (651 «За пенсійним забезпеченням», 652 «За соціальним страхуванням», 653 «За страхуванням на випадок безробіття»).

Втрати від браку в роботі будівельних організацій відображаються на рахунку 24 «Брак у виробництві» окремо за браком, допущеним під час виконання будівельно-монтажних робіт, і браком, допущеним у підсобних виробництвах будівельної організації, не відокремлених на окремий баланс. Облік браку ведеться за окремими об'єктами будівництва, видами робіт та підсобними виробництвами в журналі 5 або 5А, або машинограмі, яка його заміняє.

До витрат від браку відносять вартість остаточно забракованої будівельної продукції та витрати на виправлення браку за вирахуванням; остаточно забракованої будівельної продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби, тощо.

До витрат на виправлення браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, належать витрати на перероблення неякісно виконаних робіт із вини будівельної організації, а також витрати на усунення пошкоджень у зведених конструкціях, допущених під час подальшого виконання будівельно-монтажних робіт.

Витрати на усунення дефектів у будівництві, допущених із вини замовника і ним оплачених, не відносяться до витрат від браку.

У витрати на виправлення браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, включається вартість додатково витрачених матеріалів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, на експлуатацію будівельних машин і механізмів, а також частина загальнодільничних витрат.

Витрати на утримання та експлуатацію власних та орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображається на субрахунку 911 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та обладнання» за їх видами чи групами і відносяться на витрати по окремих об'єктах калькулювання пропорційно до вартості відпрацьованих машино-змін, машино-годин, обсягів виконаних робіт на цих об'єктах, або по можливості за прямою ознакою на підставі первинних документів.

У таблиці 1.1 наведена кореспонденція рахунків з обліку витрат, що зв'язані із експлуатацією будівельних машин та механізмів (субрахунок 911) з використанням і без використання восьмого класу Плану рахунків [35].

Таблиця 1.1
КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ВИТРАТ З
ЕКСПЛУАТАЦІЇ БУДІВЕЛЬНИХ МАШИН ТА МЕХАНІЗМІВ
(СУБРАХУНОК 911)

№ п.п.	Зміст господарської операції	З використанням рахунків 8 класу		Без використання рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	Витрати на оплату праці за виконану роботу робітників, які зайняті управлінням, обслуговуванням, проведенням ремонтів, техоглядів і техобслуговувань, власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нараховану згідно з формами й системами оплати праці, що застосовуються у будівельній організації	81	66		
		911	81	911	66
2	Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників, зазначених в пункті 1: у Пенсійний фонд	82	651	911	651
		911	82		
		82	652	911	652
		911	82		
	у фонд соціального страхування	82	653	911	653
		911	82		
3	Витрати на обов'язкове індивідуальне страхування робітників, зайнятих експлуатацією будівельної техніки	82	654		
		911	82	911	654
4	Витрати на службові відрядження працівників зазначених у пункті 1 у межах норм, передбачених законодавством будівельної техніки, включаючи витрати на їх техобслуговування власної та орендованої доставки до приоб'єктного складу та заготівельно-складські витрати	84	372	911	372
		911	84		
		911	80		

Продовження табл. 1.1

№ п.п.	Зміст господарської операції	З використанням рахунків 8 класу		Без використання рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
6	Витрати на перебазування будівельної техніки з об'єкта на об'єкт, а також на утримання та ремонт рейкових та безрейкових колій	80,81	20,66,	39	20,66,
		82,84	65,63		65,63,
		39	та ін.		232 та
		911	80,81,	911	ін.
			82,84		39
			39		
7	Знос будівельної техніки, устаткування ремонтних майстерень, гаражів та інших споруд, які обслуговують будівельну техніку	83	131	911	131
		911	83		
8	Знос інших необоротних матеріальних актів, які використовуються при утриманні у обслуговуванні будівельної техніки	83	132	911	132
		911	83		
9	Сума нарахованих відсотків за користування орендованою будівельною технікою	84	684	911	684
		911	84		
10	Вартість послуг, наданих управліннями механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт	911	84		
11	Витрати на переміщення з допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій в межах будівельного майданчика	80-84	20,66,	911	20,66,
		911	65,ін.		65,ін..
			80-84		
12	Витрати на сплату податків і платежів, пов'язаних із витратами на експлуатацію будівельної техніки	84	64	911	64
		911	84		
13	Інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин і механізмів, які використовуються на роботах, що належать до будівельно-монтажних робіт, а також витрат на з експлуатацію машин, зданих в оренду стороннім організаціям)	80-84	20,66,	911	20,66,
		911	65,ін.		65,ін.
			80-84		
14	Списання витрат з експлуатації будівельних машин на собівартість об'єктів будівництва			231	911
15	Списання витрат з експлуатації будівельних машин в частині послуг, наданих на сторону			903	911
				79	903
16	Списання витрат з експлуатації будівельних машин на вартість робіт із виправлення браку			24	911
17	Списання витрат з експлуатації будівельних машин на собівартість послуг допоміжних виробництв			232	911

У таблиці 1.2 наведена кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з відображенням основних видів витрат з використанням і без використання восьмого класу Плану рахунків [35].

Таблиця 1.2

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на проведення будівельно-монтажних робіт, субрахунок 231 «Основне виробництво»

п.п.	Зміст господарської операції	З використанням рахунків 8 класу		Без використання рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	Витрачання основних матеріалів	80 231	2010 80	231	2010
2	Витрачання деталей і конструкцій	80 231	2011 80	231	2011
3	Нарахування основної заробітної плати робітникам	81 231	66 81	231	66
4	Нарахування додаткової заробітної плати робітникам	81 231	66 81	231	66
5	Проведення відрахувань на соціальні заходи	82 231	65 82	231	65
6	Списання витрат від браку			231	24
	Списання витрат по утриманню і експлуатації будівельної техніки			231	911
8	Віднесення на собівартість об'єктів будівництва загальнодільничних витрат			231	912
9	Віднесення на вартість об'єктів послуг субпідрядних організацій	84 231	63 84	231 903	63 63

Витрати, що належать до статті «Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати», визначаються в розрізі будівельних майданчиків і відносяться з кредиту субрахунків 912 «Загальновиробничі витрати» у дебет субрахунку 231 «Основне виробництво».

При цьому генеральні підрядники щомісяця зменшують величину окремих статей загальновиробничих (загальнодільничних) витрат на суму витрат на обслуговування субпідрядників відповідно до контрактів між ними, списуючи їх із субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати» на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг». Одночасно вказана сума разом з ПДВ (за умови, що роботи не звільнені від цього податку) відображається по дебету рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» і кредиту субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», а на суму ПДВ складається запис по дебету субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» і кредиту субрахунку

641 «Рахунки за податками». Субпідрядні організації збільшують величину відповідних статей (загальнодільничних) витрат по дебету субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати» і відображають їх по кредиту рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати підлягають розподілу по об'єктах калькулювання із застосуванням встановлених у будівельній організації способів, виходячи зі специфіки виконуваних робіт, пропорційно: прямих витрат; обсягів підрядних робіт виконання власними силами будівельної організації; заробітної плати робітників плюс витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів тощо.

У таблиці 1.3 наведена кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих (загальнодільничних) витрат (аналітичні рахунки 9121 і 9122) з використанням і без використання восьмого класу Плану рахунків [35].

Таблиця 1.3

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ (ЗАГАЛЬНОДІЛЬНИЧНИХ) ВИТРАТ (АНАЛІТИЧНІ РАХУНКИ 9121 І 9122)

№ п.п.	Зміст господарської операції	З використанням рахунків 8 класу		Без використання рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	Загальновиробничі (промислові) витрати (аналітичний рахунок 9121): Заробітна плата (основна і додаткова) лінійного персоналу (старших виконавців робіт, начальників дільниць), виконавців робіт, начальників допоміжних цехів, майстрів, механіків будівельних дільниць, крім тих, які включені до складу виробничих бригад, обслуговуючого персоналу	81 9121	66 81	9121	66
2	Обов'язкові нарахування на заробітну плату робітників, зазначених в пункті 1: у Пенсійний фонд у фонд соціального страхування у фонд соціального страхування на випадок безробіття	82 9121 82 9121 82 9121	651 82 652 82 653 82	9121 9121 9121 9121	651 652 653
3	Витрати на обов'язкове індивідуальне страхування працівників, зазначених у пункті 1	82 9121	654 82	9121	654
4	Витрати на службові відрядження працівників зазначених в пункті 1 в межах норм	84 9121	372 84	9121	372

№ п.п.	Зміст господарської операції	Продовження табл. 1.3			
		З використаним рахунків 8 класу		Без використаним рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
6	Витрати на дотримання техніки безпеки праці, протипожежної й сторожової охорони будівельних майданчиків, цехів допоміжних і підсобних виробництв, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбаченими правилами виконання будівельно-монтажних робіт і робіт в інших виробничих структурних підрозділах	84 9121	20,66, 65,63 і ін. 84	9121	20,66, 65,63, 232 і ін.
7	Витрати на утримання приміщень, що надаються безплатно підприємствам громадського харчування для обслуговування працівників будівельних ділянок та інших структурних підрозділів або використовуються ними самостійно на визначені цілі, включаючи амортизаційні відрахування витрати на проведення ремонтів, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання, а також на паливо для приготування їжі	84 9121	20,66, 65,63 і ін. 84	9121	20,66, 65,63, 232 і ін.
8	Витрати на обладнання та утримання загороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують техніку безпеки	80-84 9121	131, 20,66, 65, 63 і ін. 80-84	9121	131, 20, 66,65, 63, 232 і ін.
9	Забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та іншими засобами індивідуального захисту та лікувально-профілактичним харчуванням, а також матеріально-технічне забезпечення дотримання санітарно-гігієнічних вимог у встановленому законодавством порядку	84 9121	131, 20 66,65, 63 і ін. 84	9121	131, 20 66,65, 63, 232 і ін.
10	Амортизаційні відрахування й витрати на проведення ремонтів основних засобів загальновиробничого призначення: - приміщень цехів допоміжних виробництв, автомайстерень; - мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування); триног, пристосувань для намотування і очищення зварювального дроту, центруючих	83 9121 83 9121 83 9121	131 83 131 83 131 83	9121 9121 9121 9121	131 131 131 131

№ п.п.	Зміст господарської операції	Продовження табл. 1.3			
		З використаним рахунків 8 класу		Без використаним рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
10	пристроїв для зварювання труб, насосів та пресів ручних гідравлічних; переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих верстатів та риштувань; такелажних та монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельних та монтажних робіт, ручних лебідок, домкратів тощо; бункерів для бетонів і розчинів, тачок; апаратів для зварювання дротів, повітроводів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик та полімерних матеріалів, електросушарок для сушіння будівельних конструкцій, генератор ацетиленових (крім тих що застосовуються під час монтажу устаткування); обгороджувальної техніки небезпечних зон проведення робіт, шлагбаумів, сигнальних цюглів, прожекторів тощо.	83 9121 83 9121 83 9121 83 9121 83 9121 83 9121	131 83 131 83 131 83 131 83 131 83 131 83	9121 9121 9121 9121 9121 9121 9121 9121 9121 9121 9121 9121	131 131 131 131 131 131 131 131 131 131 131 131
11	Знос та витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються під час виконання будівельно-монтажних робіт і не належать до основних фондів	80-84 9121	132,2 0 66,65, 63 і ін., 80-84	9121	132,2 0, 66, 65, 63 і ін.
12	Знос та витрати, пов'язані з ремонтом, утриманням і розбиранням тимчасових (нетитульних) споруд, пристосувань і пристроїв, до яких належать: приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів; складські приміщення та навіси на об'єкті будівництва; помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі; пристосування для техніки безпеки: інвентарні уніфіковані засоби підмошування типу люльок, інвентарних площадок, риштування тощо; паркани і огорожі, спеціальних та архітектурно оформлених),	80-84 9121 80-84	132,2 0 66,65, 63 і ін. 80-84	9121	132,2 0 66,65, 63,23 2 і ін.

		Продовження табл. 1.3			
№ п.п.	Зміст господарської операції	З використанням рахунків 8 класу		Без використання рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
	необхідні для проведення робіт (крім охоронні козирки, сховища під час проведення буровибухових робіт; тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пару, газу та повітря в межах робочої зони; витрати пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи існують на будівельних майданчиках, замість будівництва тимчасових (нетитульних) будівель та споруд				
13	Витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи: оплату праці працівників, які проводять геодезичні роботи, вартість матеріалів, амортизаційні відрахування, знос, витрати на всі види ремонту і на переміщення геодезичного устаткування, інструментів і приладів	80-84 9121	13,20, 66,65, 63 і ін.	9121	13,20, 66,65, 63,23 2 і ін.
14	Витрати на упорядкування та утримання будівельних майданчиків: - оплата праці робітників, зайнятих на упорядкуванні та утриманні будівельних майданчиків; - витрати на прибирання та очищення (із вивезенням сміття) території будівництва, влаштування доріжок, містків та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків; витрати на електроенергію (в тому числі від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електромонтерів та інші витрати пов'язані з освітленням території будівництва	81 9121 84 9121 80-82 9121	66 81 63 84 63,65, 66 80-82	9121	66 63,23 2 63,65, 66,23 2
15	Витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову та в межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних із переміщенням будівельних машин та механізмів, врахованих у вартості машино-змін)	84 9121	63 84	9121	63,23 2 911
16	Платежі з обов'язкового страхування майна структурних підрозділів будівельної організації та цивільної відповідальності	82,84 9121	63,65 82,84	9121	63,65

		Продовження табл. 1.3			
№ п.п.	Зміст господарської операції	З використанням рахунків 8 класу		Без використання рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
17	Платежі за викиди й скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та інші впливи шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо	84 9121	63 84	9121	63
18	Витрати на перевезення: працівників будівельної організації до місця роботи та у зворотному напрямку, якщо ці маршрути не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених із транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками підприємства за діючими тарифами на відповідний вид транспорту або віднесена за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства); працівників будівельної організації – інвалідів ІІІ групи до місця роботи та у зворотному напрямку незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування	84 9121	63 84	9121	63
19	Передбачені законодавством додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення робітників від місця знаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи та у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи й у зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, некомпенсовані платою працівників за користування житлом та комунальними послугами; оплата працівникам за дні відпочинку (відгули), що надаються у зв'язку із роботою в понадурочний час при організації робіт вахтовим методом, у разі підсумкового обліку робочого часу та в інших випадках установлених законодавством	84 9121	63 і ін. 84	9121	63 і ін.

Продовження табл. 1.3

№ п.п.	Зміст господарської операції	З використанням рахунків 8 класу		Без використання рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Лт	Кт
20	Витрати на оплату податків і платежів, пов'язаних із загальноновиробничими витратами	84 9121	64 84	9121	64
21	Витрати від простоїв не з вини стихійних лих при відсутності винних осіб	81,82 9121	65,66 81,82	9121	65,66
22	Списання загальноновиробничих (продуктивних) витрат на собівартість об'єктів будівництва			231	9121
23	Списання загальноновиробничих (продуктивних) витрат на собівартість продукції допоміжних виробництв			232	9121
24	Списання нерозподіленої частини загальноновиробничих (продуктивних) витрат			903 79	9121 903
25	Віднесення на субпідрядні організації частини загальноновиробничих (продуктивних) витрат			903 79	9121 903
Загальноновиробничі (продуктивні) витрати (аналітичний рахунок 9122):					
1	Витрати на транспортне обслуговування начальників цехів, виконробів, майстрів будівельної організації:				
1.1	Витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують начальників цехів, виконробів, майстрів, включаючи:				
	- вартість пально-мастильних та інших матеріалів;	80 9122	203, 201	9122	203, 201
	- витрати на стоянку легкових автомобілів їх паркування.	84 9122	80 63, 372 84	9122	63, 372
2	Інші загальноновиробничі витрати, які не відносяться до валових витрат в податковому обліку (службові відрядження понад норми передбачені законодавством, затрати на підготовку кадрів понад установлені ліміт (2% від фонду оплати праці звітного періоду) і ін.)	84 9122	372,6 3 84	9122	372,6 3
3	Списання загальноновиробничих (продуктивних) витрат на собівартість об'єктів будівництва			231	9122
4	Списання загальноновиробничих (продуктивних) витрат на собівартість продукції допоміжних виробництв			232	9122
5	Списання нерозподіленої частини загальноновиробничих (продуктивних) витрат			903 79	9122 903

Виробничі витрати включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт того звітного періоду, в якому вони були проведені, незалежно від часу оплати – попередньої або наступної. Непродуктивні витрати й втрати відображаються в обліку того звітного періоду, в якому вони виявлені.

До незавершеного будівельного виробництва належать незакінчені і не прийняті замовником об'єкти (будівельно-монтажні роботи), що є об'єктами обліку.

Незавершене будівельне виробництво складається з витрат на виконання будівельно-монтажних робіт, що виконуються власними силами будівельної організації, а також із вартості робіт субпідрядних організацій, прийнятих і сплачених генеральним підрядчиком.

Фактична собівартість будівельно-монтажних робіт, які виконуються власними силами будівельної організації, що належать до незавершеного будівельного виробництва, обліковується на окремому аналітичному рахунку субрахунку 231 «Основне виробництво».

Виконані субпідрядними організаціями роботи, прийняті й оплачені генеральним підрядчиком, до їх здачі замовнику підлягають обліку в договірних цінах на спеціальному аналітичному рахунку субрахунку 231 «Основне виробництво» і не включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт генерального підрядчика.

Адміністративні витрати, витрати на збут, фінансові витрати та інші операційні витрати, які є витратами періоду, обліковуються відповідно по рахунках 92, 93, 94, 95, 97 і списуються в кінці місяця безпосередньо на зменшення фінансових результатів у дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

У таблиці 1.4 наведена кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат, витрат на збут, фінансових витрат, інших операційних витрат та інших витрат з використанням і без використання восьмого класу Плану рахунків [35].

Витрати на спорудження тимчасових (титульних) споруд будов включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за умови включення в кошторис на будівництво об'єктів коштів на їх спорудження. Включення таких витрат у собівартість будівельно-монтажних робіт здійснюється у складі загальноновиробничих (загальнодільничних) витрат шляхом відрахувань, що визначаються, виходячи з кошторисної вартості будівництва цих об'єктів.

Облік витрат на спорудження тимчасових (титульних) споруд і будов ведеться будівельною організацією на окремому субрахунку 233 «Некапітальні роботи» окремо по кожному з таких об'єктів у порядку, встановленому для обліку будівельно-монтажних робіт.

Таблиця 1.4
КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ АДМІНІСТРАТИВНИХ
ВИТРАТ, ВИТРАТ ІЗ ЗБУТУ, ФІНАНСОВИХ ВИТРАТ, ІНШИХ
ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ТА ІНШИХ ВИТРАТ

№ п.п.	Зміст господарської операції	З використан ням рахунків 8 класу		Без використання рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
Адміністративні (продуктивні) витрати, субрахунок 921:					
1	Витрати на основну й додаткову заробітну плату, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат відповідно до штатного розпису та встановлених будівельною організацією системи оплати праці: - працівників апарату управління (керівників, спеціалістів, службовців); - робітників, які здійснюють господарське обслуговування (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць, гардеробників, кур'єрів тощо).	81 921	66 81	921	66
		81 921	66 81	921	66
2	Обов'язкові нарахування на заробітну плату робітників, зазначених у пункті 1: у Пенсійний фонд	82 921	651 82	921	651
	у фонд соціального страхування	82 921	652 82	921	652
	у фонд соціального страхування на випадок безробіття	82 921	653 82	921	653
3	Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації:				
3.1	Витрати на придбання канцелярських товарів і приладів, бланків обліку й звітності;	84 921	71,63 84	921	71,63
3.2	Витрати на утримання, експлуатацію та всі види ремонтів будинків, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління;	80,81, 82,84 921	20,66, 65,63 80-84	921	20,66, 65,63
3.3	Амортизаційні відрахування по основних засобах, призначених для обслуговування апарату управління (крім легкових автомобілів);	83 921	131 83	921	131
3.4	Знос і ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються в управлінні виробництвом;	83,84 921	132,6 3 83,84	921	132,6 3
3.5	Витрати на утримання, експлуатацію всіх видів зв'язку та радіо, що використовуються апаратом управління і перебувають на балансі будівельної	81-84 921	66,65, 13,63 81-84	921	66,65, 13,63

Продовження табл. 1.4

№ п.п.	Зміст господарської операції	З використан ням рахунків 8 класу		Без використан ня рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
	організації, оплата послуг зв'язку, обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління;				
3.6	Витрати, пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам та засновникам будівельної організації (оплата повідомлень у засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку);	84 921	63 84	921	63
3.7	Витрати на утримання, ремонт, експлуатацію лічильно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки, що перебувають на балансі будівельної організації;	81-84 921	66,65, 13,63 81-84	921	66,65, 13,63
3.8	Оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні виробництвом, якщо у штатному розкладі будівельної організації не передбачені відповідні функціональні служби, включаючи витрати на обчислювальні, друкарські, розмножувальні та інші роботи;	84 921	63 84	921	63
3.9	Оплата консультативних та інформаційних послуг, якщо вони пов'язані із забезпеченням виконання будівельно-монтажних робіт, зберіганням та реалізацією будівельної продукції, включаючи послуги щодо змін структури управління приватизованої будівельної організації, а також аудиторських перевірок;	84 921	63 84	921	63
3.10	Оплата вартості ліцензій та інших державних дозволів для провадження господарської діяльності будівельної організації; оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацією будівельної організації в органах державної виконавчої влади;	84 921	63 84	921	63
3.11	Витрати пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, отримання гарантій, аксельного авалю, здійснення факторингових і довірчих операцій, обліком боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, надання поштово-телеграфних послуг та інші витрати пов'язані з грошовим обігом;	84 921	63 84	921	63

Продовження табл. 1.4

№ п.п.	Зміст господарської операції	З використаних рахунків 8 класу		Без використаних рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
3.12	Витрати на оприлюднення річного звіту.	84	63	921	63
		921	84		
4	Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується апаратом управління будівельної організації:				
	- витрат на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї;	81,82	66,65	921	66,65
		921	81,82		
	- витрати на проведення ремонтів в межах 5% балансової вартості груп основних засобів на початок року;	81-84	20,66	921	20,66
		921	65,63	921	65,63
			81-84		
	- витрати на техогляд і техобслуговування;	81-84	20,66	921	20,66
		921	65,63		65,63
			81-84		
	- знос по легковому автотранспорту.	83	131	921	131
		921	84		
5	Витрати на службові відрядження працівників апарату управління та робітників зайнятих господарських обслуговуванням у межах норм, передбачених законодавством	84	372	921	372
		921	84		
6	Одноразова допомога, що виплачується працівникам згідно із законодавством під час переведення, прийому і направлення на роботу в іншу місцевість	82	66	921	66
		921	82		
7	Відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельної організації	84	682	921	682
		921	84		
8	Витрати, пов'язані з набором робочої сили, а саме: оплата відпусток перед початком роботи випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі та середні спеціальні заклади освіти, а також вартість їх проїзду до місця роботи	84	30	921	30
		921	84		
9	Витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів, які відносяться до валових витрат	84	63	921	63
		921	685		685
			84		
10	Витрати на придбання необхідних довідників, плакатів і діалозитивів з охорони праці, запобігання нещасним випадкам і захворюванням на будівництві, а також поліпшення умов праці; обладнання кабінетів з техніки безпеки; витрати на організацію	84	372	921	372
		921	63		63
			84		

Продовження табл. 1.4

№ п.п.	Зміст господарської операції	З використаних рахунків 8 класу		Без використаних рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
11	доповідей і лекцій з техніки безпеки				
	Утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень:				
	витрати на оплату праці робітників, які перебувають у штаті будівельної організації;	81	66	921	66
		921	81		
	послуги, надані сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку;	84	63	921	63
		921	84		
	придбання, утримання та знос протипожежного інвентаря та устаткування	83	13	921	13
		921	83		
12	Витрати некапітального характеру, пов'язані з забезпечення якості будівництва:				
	витрати на утримання виробничих лабораторій, що входять до складу будівельної організації, включаючи оплату праці працівників, амортизацію та витрати на проведення поточного ремонту приміщень, устаткування та інвентаря лабораторії; вартість витрачених або зруйнованих під час випробування матеріалів, конструкцій і частин споруд, крім витрат на випробування споруд в цілому (середніх та великих мостів, резервуарів тощо, оплачуваних за рахунок коштів, передбачених на цю мету в кошторисах на будівництво);	80-84	13,20,	921	13,20,
		921	66,65		66,65
			63		63
			і ін.		і ін.
			80-84		
	витрати на проведення експертизи і консультацій, пов'язаних з результатами випробувань матеріалів та конструкцій; оплата послуг з випробування матеріалів та конструкцій, що надаються лабораторіями інших організацій	84	63,68	921	63,68
		921	і ін.		і ін.
			84		
13	Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організації будівельного виробництва, нормативними роботами, включаючи 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 оплату праці працівників проектно-кошторисних груп, груп проектування виконання робіт,	84	63	921	63
		921	і ін.		і ін.
			84		

№ п.п.	Зміст господарської операції	Продовження табл. 1.4			
		З використаних рахунків 8 класу		Без використаних рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
14	економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що входять до складу будівельних організацій	84 921	63,31 84 і ін.	921	63,31 і ін.
15	Витрати на сплату відсотків (винагороди) за користування матеріальними цінностями, взятими в операційну оренду (лізинг) для загальногосподарських потреб	84 921	48 84	921	48
16	Відрахування на спорудження та розбирання тимчасових (титульних) будівель і споруд від їх кошторисної вартості у разі, коли кошти на ці цілі передбачені в договірній ціні	84 921	64 84	921	64
17	Податки до Державного інноваційного фонду, до позабюджетних фондів фінансування галузевих і міжгалузевих науково-дослідних робіт і заходів щодо освоєння нових технологій, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законами України, Постановами Верховної ради України, Указами президента України та Декретами Кабінету міністрів України	84 921	63 і ін. 84	921	63 і ін.
18	Витрати на переобладнання будівельно-монтажних організацій	84 921	63 і ін. 84	921	63 і ін.
19	Інші накладні витрати, які є витратами періоду і підлягають відшкодуванню замовниками згідно із законодавством	84 921	63 і ін. 84	921	63 і ін.
19	Списання адміністративних (продуктивних) витрат			79	921

Адміністративні (непродуктивні) витрати, субрахунок 922:

1	Витрати на транспортне обслуговування працівників будівельної організації, пов'язане з управлінням виробництвом, зокрема:				
1.1	Витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників апарату управління, включаючи:				
	- вартість пально-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів;	80 922	203, 201 80	922	203, 201
	- витрати на стоянку та паркування легкового автотранспорту	84 922	63, 372 84	922	63, 372

№ п.п.	Зміст господарської операції	Продовження табл. 1.4			
		З використаних рахунків 8 класу		Без використаних рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
	Інші адміністративні витрати, які не відносяться до валових витрат в податковому обліку (службові відрядження понад норми, передбачені діючим законодавством, затрати на підготовку кадрів понад встановлений ліміт (2% від фонду оплати праці звітного періоду), і ін.)	84 922	372, 63 84	922	372, 63
	Списання адміністративних (непродуктивних) витрат			79	922

Витрати на збут (продуктивні), субрахунок 931:

1	Витрати на підготовку об'єктів будівництва до здачі:				
	- витрати на оплату праці чергових слюсарів-сантехніків, ключниць, а також робітників, які прибирають сміття, миють підлогу та вікна та обов'язкові нарахування на неї;	81,82 931	66,65 81,82	931	66,65
	вартість миючих засобів та інших матеріалів, що використовуються під час прибирання об'єктів перед здачею;	80 931	20 80	931	20
	витрати на опалення та освітлення в період здачі об'єктів	80 931	20,63 80	931	20,63
2	Відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безплатно переданих зразків і макетів, на представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших організаційних заходів) в межах, які відносяться до валових витрат	84 931	63, 372 і ін. 84	931	63 372 і ін.
3	Витрати на здійснення реклами будівельної продукції, включаючи розроблення і видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, плакатів тощо) і рекламу в засобах масової інформації	84 931	63 372 і ін. 84	931	63 372 і ін.
	Витрати пакувальних матеріалів для запарювання готової продукції допоміжних підсобних виробництв на складах готової продукції	80 931	20 80	931	20
5	Витрати на ремонт тари	80-82 931	20,66, 65 80-82	931	20,66, 65

		Продовження табл. 1.4			
№ п.п.	Зміст господарської операції	З використаним рахунків 8 класу		Без використаним рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
6	Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)	81,82, 84, 931	66,65, 63, і ін. 81,82, 84	931	66,65, 63, і ін.
7	Витрати на передпродажну підготовку продукції допоміжних підсобних виробництв і товарів	81,82, 84, 931	66,65, 63, і ін. 81,82, 84	931	66,65, 63, і ін.
8	Витрати на службові відрядження працівників, зайнятих збутом, в межах норм, передбачених чинним законодавством	84, 931	372, 84	931	372
9	Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона)	80-84, 931	13,20, 66,65, 63, і ін. 80-84	931	13,20, 66,65, 63, і ін.
10	Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується працівниками відділу збуту будівельної організації: - витрати на оплату праці водіїв та обов'язкові нарахування на неї; - витрати на проведення ремонтів в межах 5% балансової вартості груп основних засобів на початок року; - витрати на техогляд і техобслуговування - знос по легковому автотранспорту	81,82, 931, 81-84, 931, 81-84, 931, 83, 931	66,65, 81,82, 65,63, 81-84, 20,66, 65,63, 131	931	66,65, 20,66, 65,63, 131
11	Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки	84, 931	63, і ін. 84	931	63, 232, і ін.
12	Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг	84, 931	63, і ін. 84	931	63, 232, і ін.
13	Списання витрат на збут (продуктивних)			79	931

		Продовження табл. 1.4			
№ п.п.	Зміст господарської операції	З використаним рахунків 8 класу		Без використаним рахунків 8 класу	
		Лт	Кт	Лт	Кт
Витрати на збут (непродуктивні), с бпакчнок 932:					
1	Витрати на транспортне обслуговування працівників відділу збуту будівельної організації				
1.1	Витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників апарату управління, включаючи: вартість пально-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів; витрати на стоянку та паркування легкового автотранспорту	80, 932	203, 201, 80	932	203, 201
2	Інші адміністративні витрати, які не відносяться до валових витрат в податковому обліку (службові відрядження понад норми, передбачені діючим законодавством, затрати на підготовку кадрів понад встановлений ліміт (2% від фонду оплати праці звітного періоду) і ін.).	84, 932	63,372, 84	932	63,372, 63
3	Списання витрат на збут (непродуктивних)			79	932
Інші операційні витрати, рах нок 94:					
1	Витрати на дослідження і розробки	84, 941	63, і ін. 84	941	63, і ін.
2	Собівартість реалізованої іноземної валюти	84, 942	312, 84	942	312
3	Собівартість реалізованих виробничих запасів	84, 943	20, 84	943	20
4	Сумнівні та безнадійні борги (списання безнадійної дебіторської заборгованості)	84, 944	36,37, і ін. 84	944	36,37, і ін.
5	Витрати від операційної курсової різниці	84, 945	36,37, і ін. 84	945	36,37, і ін.
6	Витрати від знецінення запасів	84, 946	20,22, 28, 84	946	20,22, 28
7	Нестачі і втрати від псування цінностей	84, 947	20,22, 28, 84	947	20,22, 28

Продовження табл. 1.4

№ п.п.	Зміст господарської операції	З використанням рахунків 8 класу		Без використання рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
8	Штрафи, пені, неустойки визнані і інші непродуктивні витрати операційної діяльності (витрати на утримання соціальної сфери, благодійні платежі за минусом тих, які можна включити у валові витрати, створення резерву на покриття резерву сумнівних боргів, недостачі і втрати товарно-матеріальних цінностей понад межі природних втрат, якщо вони є сумнівними і ін.)	84 948	31,38, 39,63, 64,66, 65 і ін. 84	948	31,38, 39,63, 64,66, 65 і ін.
9	Інші витрати операційної діяльності витрати на утримання соціальної сфери, які включаються до валових витрат (опалення, освітлення і т.п.) і ін.)	84 949	63,31 і ін. 84	949	63,31 і ін.
10	Списання інших операційних витрат			79	94
Фінансові витрати, рахунок 95:					
1	Витрати на сплату відсотків банкам за фінансові кредити, одержані для поповнення власних оборотних коштів, а також для придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів для поточної виробничої діяльності, незалежно від терміну кредитування	85	31	95	31
2	Витрати на сплату відсотків іншим юридичним та фізичним особам за фінансові кредити, одержані для поповнення власних оборотних коштів, а також для придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів для поточної виробничої діяльності, незалежно від терміну кредитування	85	31,684	95	31, 684
3	Витрати на сплату відсотків за облігаціями випущеними	85	31,684	95	31,68 4
4	Витрати, пов'язані з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів	85	31,34, 685	95	31,34, 685
5	Витрати на сплату відсотків за фінансову оренду	85	31,684	95	31,68 4
6	Списання фінансових витрат	792	85	792	95
Інші витрати, рахунок 97):					
1	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій)	85	14,35	971	14,35
2	Собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів)	85	10,11, 12	972	10,11, 12

Продовження табл. 1.4

№ п.п.	Зміст господарської операції	З використанням рахунків 8 класу		Без використання рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
3	Собівартість реалізованих майнових комплексів	85	10,11, 12	973	10,11, 12
4	Втрати від неопераційних курсових різниць	85	302, 312, 314 332 334 342	974	302, 312, 314 332 334 342
5	Сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	85	10,11, 12,14, 15,35	975	10,11, 12,14, 15,35
6	Витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо)	85	66,65, 63 і ін.	976	66,65, 63 і ін.
7	Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	85	10,11, 12,15,	976	10,11, 12,15
8	Списання зносу по ліквідованих (списаних) необоротних активах		12		12
9	Інші витрати звичайної діяльності	85	10,11, 63 і ін.	977	10,11, 63 і ін.
10	Списання інших витрат	793	85	793	971- 977

Після завершення будівництва та введення тимчасових (титкульних) споруд і будов в експлуатацію витрати на їх будівництво, віднесені на субрахунок 233 «Некапітальні роботи», списуються за рахунок коштів, накопичених на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», а стосовно будов і споруд, що належать до основних засобів (у випадку використання тимчасових (титкульних) споруд понад один рік, -- в дебет рахунку 10 «Основні засоби». Одночасно на повну вартість цих споруд і будов нараховується знос, який відображається по кредиту субрахунку 131 «Знос основних засобів». Стосовно тих споруд, що не відносяться до основних засобів, списують в дебет рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Одночасно на повну вартість цих споруд нараховується знос, який відображається по кредиту субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Відрахування на спорудження тимчасових (титкульних) споруд і будов включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за статтею

«Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати» та елементом «Інші операційні витрати».

Податок на прибуток обліковується на рахунку 98 аналогічної назви і є витратами будівельної організації, але він не зменшує бухгалтерський прибуток до оподаткування у формі звітності №2 «Звіт про фінансові результати», а впливає лише на загальний фінансовий результат від звичайної діяльності та чистий прибуток.

Облік надзвичайних витрат ведеться на рахунку 99 «Надзвичайні витрати». До таких витрат відносяться втрати і витрати, пов'язані з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді. За дебетом цього рахунку відображається сума визначених витрат, за кредитом – їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і втрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата робітників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

Рахунок 99 «Надзвичайні витрати» має такі субрахунки:

991 «Втрати від стихійного лиха»;

992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій»;

993 «Інші надзвичайні витрати».

На субрахунку 991 «Втрати від стихійного лиха» ведеться облік витрат від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо).

На субрахунку 992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій» ведеться облік витрат, понесених підприємством у результаті техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому.

На субрахунку 993 «Інші надзвичайні витрати» ведеться облік витрат від інших надзвичайних подій.

У таблиці 1.5 наведена кореспонденція рахунків з обліку надзвичайних витрат (рахунок 99) з використанням і без використання восьмого класу Плану рахунків [35]

Таблиця 1.5
Кореспонденція рахунків з обліку надзвичайних витрат будівельно-монтажної організації

№ п.п.	Зміст господарської операції	З використанням рахунків 8 класу		Без використання рахунків 8 класу	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	Списання залишкової вартості необоротних активів, втрачених в наслідок стихійних лих, техногенних ситуацій та інших надзвичайних подій	85	10,11, 12	99	10,11, 12
2	Списання незакінчених будівництвом об'єктів капітальних інвестицій в наслідок стихійних лих, техногенних ситуацій та інших надзвичайних подій	85	15	99	15
3	Списання виробничих запасів, втрачених в наслідок стихійних лих, техногенних ситуацій та інших надзвичайних подій	85	20,22, 26,28	99	20,28, 26,22
4	Понесення витрат, пов'язаних із ліквідацією наслідків стихійних лих, техногенних ситуацій та інших надзвичайних подій	85	20,22, 66,65,63	99	20,22, 66,65,63
5	Списання надзвичайних витрат на фінансові результати	794	85	794	99

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ ТА САМОКОНТРОЛЮ:

1. Які види інвестицій відносяться до капітальних?
2. Яка проектно-кошторисна документація повинна бути підготовлена до початку будівництва?
3. Що таке: кошторис будівництва; зведений кошторисно-фінансовий рахунок і кошторис будівництва?
4. Виділіть найбільш характерні особливості, що властиві для будівельного виробництва і який вплив вони мають на організацію бухгалтерського обліку?
5. Як впливає безсхова структура у будівництві на побудову рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»?
6. Яка особливість відображення в обліку тимчасових будівель, огорож тощо?
7. На яких рахунках і субрахунках ведеться облік виробничих запасів у будівництві?
8. В чому суть контракту з фіксованою ціною й контракту з приєднанням затрат?
9. Які особливості планування й обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт за договорами (контрактами)?
10. Як формується собівартість будівельно-монтажних робіт будівельної організації, що має статус юридичної особи і до складу якої входять структурні підрозділи?
11. Які витрати в будівельних організаціях відносять до витрат звичайної й надзвичайної діяльності?
12. Як групуються в плануванні й обліку витрати операційної діяльності за елементами?

13. Охарактеризуйте склад окремих елементів витрат операційної діяльності?
14. Які види витрат відносять до елементу "Інші операційні витрати"?
15. Як групуються витрати за характером участі в процесі будівельного виробництва та за способом включення у собівартість об'єктів будівництва?
16. За якими статтями витрат групують основні і накладні витрати?
17. Які види витрат включає стаття "Матеріали"?
18. Яка методика обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат між сумою залишку матеріалів на кінець місяця й матеріалами, що вибули?
19. Які види витрат включає стаття "Деталі й конструкції"?
20. З яких витрат формується первісна вартість деталей і конструкцій?
21. Які витрати включають у статтю "Експлуатація будівельних машин і механізмів"?
22. Які витрати включають у статтю "Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати"?
23. Які витрати включають у статтю "Загальновиробничі непродуктивні витрати"?
24. Які витрати відносять до операційних і фінансових, що не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт?
25. Який основний метод обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт застосовується в будівництві та в чому його суть?
26. В чому суть системи "директ-костінг"?
27. Яке призначення журналу обліку виконаних робіт?
28. На якому рахунку й субрахунку ведеться облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт?
29. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку вартість реалізованих будівельно-монтажних робіт, що виконані власними силами, а також вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій?
30. Як обліковуються витрати допоміжних підсобних виробництв?
31. Які види оцінок застосовуються при відпуску матеріалів у виробництво, продажі чи іншому вибутті і в чому їх суть?
32. Як відображаються в обліку витрати на основну й додаткову заробітну плату, а також відрахування на соціальні заходи?
33. Які особливості обліку витрат від ураку у будівництві?
34. Як обліковуються й розподіляються між об'єктами обліку витрати на утримання й експлуатацію будівельних машин та обладнання?
35. Які особливості обліку й розподілу між об'єктами обліку загальновиробничих (загальнодільничних) витрат?
36. Які особливості оцінки й обліку незавершеного будівельного виробництва?
37. Які особливості обліку витрат на спорудження тимчасових (нетитульних) споруд і будов?
38. Як обліковується у будівництві податок на прибуток?
39. Які види витрат відносять до надзвичайних?
40. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку надзвичайні витрати?

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

2.1. ОСОБЛИВОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Сільське господарство – одна із провідних галузей економіки України. Організаційно сільськогосподарські підприємства поділяються на:

- Колективні селянські спілки (КСП);
- Товариства та їх об'єднання;
- Сільськогосподарські кооперативи;
- Державні сільськогосподарські підприємства.

Сільськогосподарське виробництво характеризується рядом особливостей, які мають значний вплив на організацію обліку в ньому, зокрема такі:

- багатогалузевий характер сільськогосподарської діяльності, наявність різноманітної продукції та продуктів власної переробки, системи допоміжних виробництв обумовлюють побудову обліку так, щоб він враховував витрати й по галузях виробництва, а в середині них по культурах, групах культур і видах тварин, промислових переробних та інших видах продукції;

- сільське господарство характеризується сезонною діяльністю. Сезонність передбачає нерівномірне використання техніки, робочої сили на протязі календарного року. В зв'язку з цим фактичну собівартість випущеної сільськогосподарської продукції можливо визначити в кінці календарною чи звітною періоду. Це вимагає нагромадження витрат на рахунках обліку на протязі періодів та їх розподіл чи списання в кінці календарного року;

- на формування собівартості сільськогосподарської продукції (в першу чергу рослинництва) мають вплив об'єктивні природні фактори. Тому при однакових витратах вихід продукції стає різним внаслідок впливу природного фактору. Це в свою чергу змінює собівартість продукції та відповідно і її ціну;

значна частина сільськогосподарської продукції споживається у власному господарстві. Це в свою чергу обумовлює створення страхових фондів в рослинництві, резервів кормів, тощо. Дана особливість зумовлює значну специфіку обліку витрат та калькулювання;

- окрім основної продукції в процесі господарської діяльності можуть створюватися побічні продукти. Це в свою чергу зумовлює потребу вибору об'єктивних методів калькулювання їх собівартості.

На підставі вищезазначеного можна зробити висновок про те, що найбільший вплив на побудову обліку в сільськогосподарських

підприємствах має сезонність, багатогалузевість, наявність продукції основної діяльності, побічних продуктів.

Основні нормативно-правові документи з окремих об'єктів обліку в сільському господарстві наведені в списку рекомендованої літератури [див. №№: 9, 18, 19, 20, 23, 34, 35, 36-62, 70, 78, 79, 82, 83, 89, 91, 92, 93, 94, 95, 98, 102, 103].

В цьому розділі нами типові бухгалтерські кореспонденції рахунків не наводяться, оскільки більшість з них аналогічна їх кореспонденції в промисловості та будівництві.

3.2. ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ВИРОБНИЦТВАХ РІЗНИХ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [78], Указу Президента України від 29 січня 2001 року № 62 "Про заходи щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора економіки" [89] та постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2001 року № 177 "Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора економіки" [82] Міністерством аграрної політики України розроблені і затверджені Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами " [23].

Облік власного капіталу в новостворених агроформуваннях будується відповідно до правових вимог створення підприємств різних організаційно-правових форм та особливостей реорганізації КСП і трансформації відносин власності.

Для акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою відповідальністю законодавством встановлені норми щодо формування та зміни статутного капіталу. Розмір статутного капіталу фіксується в установчих документах і не може бути меншим за встановлену законодавством величину. Товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) статутний капітал, але його зменшення не допускається при наявності заперечень кредиторів підприємства.

При реорганізації КСП у господарське товариство для підтвердження вартості майна, яке визначене засновникам товариства в рахунок їх майнових пайів і яке передається до статутного капіталу, до органу державної реєстрації подаються виписка з рішення вищого органу управління зі списком визначеного майна та довідка про його вартість.

При створенні господарського товариства з числа колишніх членів КСП, яке є правонаступником КСП, засновники можуть використати один з наступних методів оцінки майна при внесенні його до статутного капіталу:

1) за балансовою (залишковою) вартістю майна на момент його отримання з КСП. До органів державної реєстрації подається довідка про вартість майна, що видана КСП;

2) за вартістю, визначеною за домовленістю між засновниками (учасниками). До органів державної реєстрації подається виписка з протоколу установчих зборів про затвердження оцінки вкладів;

3) за вартістю, визначеною експертом-оцінювачем. До органу державної реєстрації подається звіт про експертну оцінку.

Формування статутного капіталу після державної реєстрації товариства на всю суму, яка зазначена в статуті, відображають записом за дебетом рахунку 46 "Неоплачений капітал" та за кредитом рахунку 40 "Статутний капітал". Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та по кожному засновнику (учаснику) підприємства.

Передача майна оформляється актом приймання-передачі.

Оприбуткування активів, отриманих в рахунок внесків до статутного капіталу товариства та оплати акцій відображають за дебетом рахунків 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 15 "Капітальні інвестиції", рахунків з обліку виробничих запасів, коштів тощо та за кредитом рахунку 46 "Неоплачений капітал".

В разі конвертації зобов'язань товариства у власний капітал, що можливо при санації, реорганізації товариства або при приєднанні дивідендів до власного капіталу тощо, рахунок 46 "Неоплачений капітал" кореспондує з рахунками 50 "Довгострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 66 "Розрахунки з оплати праці", 67 "Розрахунки з учасниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями" та іншими рахунками з обліку зобов'язань.

Облік власного капіталу в сільськогосподарських кооперативах здійснюється відповідно до Закону України "Про сільськогосподарську кооперацію".

В сільськогосподарському кооперативі створюється неподільний та пайовий капітал. Пайовий капітал формується за рахунок пайових внесків членів кооперативу і складається з обов'язкового та додаткового паю. Розміри обов'язкових пайових внесків встановлюються в рівних частинах і/або пропорційно очікуваній участі члена кооперативу у його господарській діяльності. Понад обов'язковий пай член кооперативу може передати до пайового капіталу додатковий пай.

До статті "Витрати на оплату праці" включається основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва (в тому числі трактористів-машиністів).

Таблиця 2.1

Примірний перелік статей витрат

Статті витрат	у	у	у	у
	рослинництв і	тваринництв і	допоміжних виробництва х	у підсобних промислових виробництвах
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+			
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+			
Засоби захисту рослин та тварин	+	+		
Корми			+	
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)				
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+	+

До статті "Насіння та посадковий матеріал" включається вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до посіву (протруювання, сортування тощо), навантаження та транспортування його до місця посіву не включаються у вартість насіння, а відносяться на виробництво певної сільськогосподарської культури (групи культур) за відповідними статтями витрат.

За статтею "Паливо і мастильні матеріали" відображають комплексну ціну палива, в яку входять його вартість на виконання технологічних операцій, а також вартість мастил тощо.

До статті "Добрива" включаються витрати на внесні в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні (гній, торф, компост, сидеральні добрива тощо), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива.

Витрати на підготовку добрив, навантаження їх в транспортні засоби й розкидачі, вивезення в поле та внесення в ґрунт списуються па конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і в дану статтю не включаються.

До статті "Засоби захисту рослин та тварин" включаються вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, які використані для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин, а також біопрепаратів та дезінфікуючих засобів, які застосовуються у тваринництві.

Витрати, пов'язані з обробітком посівів сільськогосподарських культур та багаторічних насаджень зазначеними засобами (крім вартості використаних матеріалів), відносяться на відповідні культури (групи культур) або на багаторічні насадження за певними статтями витрат (пальне, оплата праці тощо).

У статті "Корми" відображаються вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання. На цю статтю відносяться також витрати на приготування кормів у кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списуються безпосередньо на відповідні види і групи тварин прямо або розподіляються між ними пропорційно масі кормів, що використані для відгодівлі. Частина витрат на утримання кормоцехів відноситься на вартість кормів, які передані на склад для зберігання.

Витрати з транспортування кормів із місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь) або безпосередньо на ферму відносяться на відповідні статті витрат (пальне і мастильні матеріали, оплата праці тощо).

У допоміжних виробництвах на цю статтю списуються корми, використані на годівлю дорослої робочої худоби,

До статті "Сировина та матеріали" включається вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції:

а) у цехах із виробництва комбікормів – вартість зерна, зерноsumішей, трав'яного борошна, жому, кормових дріжджів, сухого перегону, м'ясо-кісткового та рибного борошна, мінеральної сировини, мікродобавок та інших компонентів;

б) у млині, крупорушці – вартість зерна;

в) у пункті первинної обробки льону та продукції інших луб'яних культур – вартість соломки, трести;

г) у цехах із переробки овочів, фруктів та картоплі – вартість овочів, фруктів і картоплі, бобових, спецій, консервантів та інших продуктів;

д) у виноробних цехах – вартість винограду, плодів та ягід, виноматеріалів, сокоматеріалів, спирту-ректифікату, цукру, вакуум-сусла, коньячного спирту, лимонної кислоти тощо;

е) у цехах забою худоби – вартість худоби, птиці, звірів, кролів, каракульських ягнят;

є) у підрозділах з переробки молока – вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів.

У допоміжних виробництвах до цієї статті включаються вартість матеріалів, палива, запасних частин, використаних для виробничих потреб.

Вартість використаних сировини і матеріалів зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали повністю чи частково втратили початкові споживчі якості (хімічні чи фізичні властивості, в тому числі повномірність, конфігурацію тощо) і внаслідок цього не можуть бути використані за прямим призначенням.

Відходи, які не використовуються, – не оцінюються.

У статті "Роботи та послуги" відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт та послуг, витрати на які включаються до інших статей).

До складу цієї статті включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту (на переміщення виробничих запасів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання на поля, ферми, польові стани, місця заправлення тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин під час їх роботи в полі, вивезення сільськогосподарської продукції з поля в місця зберігання та використання). Витрати відносяться на окремі об'єкти планування та обліку, виходячи з обсягів робіт, пов'язаних з перевезенням вантажів (в тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначається з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних із сторони та вироблених у власному підприємстві.

Сума плати за воду для зрошення визначається, виходячи з тарифів, затверджених у встановленому порядку, та обсягів водопостачання для поливу певних сільськогосподарських культур та угідь, а також для інших виробничих потреб.

У вартість послуг з агрохімічного обслуговування та внесення добрив, що на надані сторонніми підприємствами і організаціями, не включається вартість отрутохімікатів та добрив.

До цієї статті включаються також витрати холодильних установок і камер на замороження, охолодження та зберігання продукції. Витрати, пов'язані із

зберіганням в них м'яса, овочів, плодів та інших продуктів, призначених для переробки, відносяться на вартість відповідних видів сировини, використаних у виробництві.

До складу статті "Витрати на ремонт необоротних активів" включають:

а) суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту;

б) вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання,

в) витрати на ремонт плівкових теплиць і парників, а також витрати на ремонт і заміну гусениць та гумових шин тракторів і сільськогосподарських машин (вартість плівки, яка використовується для ремонту теплиць і парників, а також гуми включаються у витрати на поточний ремонт без вартості зношеної плівки чи гуми за цінами їх можливої реалізації (використання)).

До статті "Інші витрати на утримання необоротних активів" включаються суми, використані їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві.

До складу цих витрат відносяться:

а) витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих в технологічному процесі виробництва сільськогосподарської продукції тощо), механіків, сторожів, місць зберігання техніки тощо;

б) вартість пального та мастильних матеріалів на переїзд тракторів та самохідних машин з однієї ділянки на іншу;

в) амортизаційні відрахування, які прямо не відносяться на певні об'єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури або види тварин).

Витрати на утримання основних засобів, включаючи орендну плату, обліковуються на рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" і відносяться на собівартість продукції окремих культур та видів незавершеного виробництва таким чином:

а) тракторів – пропорційно обсягу виконаних ними механізованих тракторних та будівельних робіт (в умовних еталонних гектарах);

б) ґрунтообробних машин – пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами,

в) сівалок – пропорційно площі посіву культур;

г) технічних засобів для збирання врожаю – прямо або пропорційно зібраній площі певних культур;

е) машин для внесення в ґрунт добрив – пропорційно фізичній внесених добрив;

е) меліоративних споруд – пропорційно меліорованим площам;

ж) приміщень для зберігання продукції – пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду.

Витрати на утримання меліоративних споруд підприємства, що плануються та обліковуються за статтею "Інші витрати на утримання необоротних активів", відносяться на сільськогосподарські культури, які вирощуються на зрошуваних та окремо осушених землях. Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляються між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно площі поливних земель.

Витрати на догляд за полезахисними лісовими смугами включаються без вартості одержаних з цих смуг дров, хмизу, плодів (за цінами їх можливої реалізації чи використання). Ці витрати відносяться на багаторічні насадження та посіяні культури пропорційно площам, до яких лісові смуги прилягають.

Витрати на утримання тваринницького приміщення, де розміщено декілька видів худоби, розподіляються пропорційно зайнятій площі.

До складу цієї статті входить різниця між первісною вартістю та виручкою від вибракуваних тварин основного стада з наступним віднесенням цієї суми на витрати виробництва відповідної продукції (молоко, приплід, вовна тощо).

Витрати на утримання допоміжних та підсобних (промислових) виробництв відносяться на кожне з виробництв безпосередньо або розподіляються між окремими об'єктами обліку витрат пропорційно зайнятій площі, обсягу виконаних робіт чи сумі витрат на оплату праці працівників, зайнятих виконанням виробничих операцій.

У статті "Інші витрати" відображаються витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені ні до однієї з вищенаведених статей, а саме:

а) вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються працівникам, зайнятим доглядом за худобою, птицею тощо (за винятком вартості спецодягу, який видається ветпрацівникам і сторожам), а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів;

б) вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси);

в) витрати на штучне осіменіння тварин (утримання пункту, вартість сперми, оплата праці техніки штучного осіменіння тощо);

г) витрати на будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин. Ці витрати обліковуються у складі витрат майбутніх періодів, а на собівартість відносяться рівними частками протягом терміну використання зазначених

споруд, який встановлюється комісією з прийняття відповідного об'єкта в експлуатацію;

д) платежі за страхування майна, тварин, урожаю сільськогосподарських культур, а також окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством;

е) інші витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) і не віднесені до цієї та інших статей витрат. Ці витрати, як правило, безпосередньо відносяться на відповідні сільськогосподарські культури (групи культур), види тварин і продукцію підсобних промислових та інших виробництв.

До складу статті "Непродуктивні витрати" (в обліку) включаються втрати від падежу молодняка та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

На цю статтю відноситься брак у виробництві, яким вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам і не можуть бути використаними за своїм прямим призначенням чи можуть бути використаними лише після виправлення.

За місцем виявлення брак поділяється на внутрішній, виявлений на підприємстві до відправлення продукції споживачам, та зовнішній, виявлений у споживачів в процесі збирання, монтажу чи експлуатації виробу.

У собівартість внутрішнього остаточного браку включаються фактичні витрати за всіма статтями витрат.

До вартості остаточного браку додаються витрати на його виправлення і з цієї суми вираховується (віднімається) вартість забракованої продукції за ціною можливого використання і суми відшкодування, фактично утримані з осіб, з вини яких стався брак, та суми, які за рішенням суду мають відшкодувати постачальники за поставку недоброякісних матеріалів, напівфабрикатів тощо.

Вартість браку відноситься на собівартість продукції, під час виробництва якої він був допущений.

У статті "Загальновиробничі витрати" відображаються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати.

До бригадних, фермських, цехових та загальновиробничих витрат відносяться витрати на оплату праці працівників апарату управління, орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на

заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; на утримання польових станів; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів та галузей.

Бригадні, фермські, цехові і загальновиробничі витрати рослинництва, тваринництва та промислових виробництв розподіляються між об'єктами планування і обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів відносяться на собівартість тільки тієї продукції, яка виробляється в даній бригаді, фермі, цеху чи у відповідній галузі.

2.3.2. ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

Облік витрат у сільськогосподарському виробництві повинен забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових матеріальних та грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, цехах, фермах тощо).

Облік витрат та виходу продукції здійснюється в розрізі окремих об'єктів (виробництв, видів або груп культур чи тварин) в розділі III Журналу 5.

Витрати відображається за дебетом рахунку 23 "Виробництво". Сільськогосподарські підприємства в розрізі окремих виробництв можуть відкривати до рахунку 23 "Виробництво" окремі субрахунки:

231 "Рослинництво";

232 "Тваринництво";

233 "Підсобні промислові виробництва".

До цих субрахунків можуть відкриватись і субрахунки 2 порядку за видами і групами культур, худоби, підсобними виробництвами. Для обліку витрат допоміжних виробництв в господарстві відкривається субрахунок **234 "Допоміжні виробництва"**, а кількість субрахунків другого порядку визначається кількістю допоміжних виробництв у ньому.

Оплата праці нараховується, виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі відповідних первинних документів і відноситься на відповідні об'єкти витрат з кредиту рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці".

Товарно-матеріальні цінності власного виробництва минулих років відносяться на витрати за їх первісною вартістю, а продукція власного виробництва поточного року – за плановою собівартістю з коригуванням її в кінці року до рівня фактичних витрат;

а) покупки – за первісною вартістю з врахуванням наступних методів її уточнення

а) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів,

б) середньозваженої собівартості;

в) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

г) собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);

д) нормативних затрат;

е) ціни продажу, що, як правило, характерно для використання товарів для виробничих потреб.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проєктів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованого собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю визначається по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка запасів за методом ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахуванню у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормативних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися норми затрат і ціни на матеріали та послуги.

В сільськогосподарських підприємствах для обліку запасів використовують субрахунок 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення". З кредиту цього субрахунку в дебет рахунків витрат списують вартість мінеральних добрив, отрутохімікатів, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, саджанців, насіння і кормів (купівельні власного

вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

Малоцінні та швидкозношувані предмети списуються з балансу при передачі в експлуатацію; їх виключають зі складу активів з наступною організацією оперативного кількісного обліку за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Роботи та послуги допоміжних виробництв списуються на відповідні об'єкти обліку, виходячи з виконаного обсягу робіт та фактичної собівартості, яку визначають щомісяця (крім транспортних робіт тракторів і живої тягової сили) по субрахунку рахунку 23 "Виробництво".

Прямі витрати на ремонт кожного складного об'єкта (трактора, машини та обладнання) групуються в журналі обліку витрат ремонтної майстерні на аналітичних рахунках, відкритих за видами ремонтів (робіт), де роблять записи на підставі відомостей дефектів машин, лімітно-забірних карток, накладних, нарядів та ін. Витрати на ремонт інших сільськогосподарських машин та роботи, пов'язані з виготовленням виробів та інвентарю, обліковують у розрізі видів (груп) робіт.

В журналі обліку витрат ремонтної майстерні можуть обліковуватися витрати з ремонту та технічного обслуговування, проведених безпосередньо в бригадах.

На окремому аналітичному рахунку у розрізі статей обліковуються цехові витрати ремонтної майстерні.

Собівартість закінчених робіт майстерні складається з прямих витрат на виконання робіт та суми цехових витрат у встановленому відсотку.

Витрати на експлуатацію вантажного автотранспорту групуються в накопичувальній відомості, записи в якій здійснюються на підставі дорожніх листів, товарно-транспортних накладних тощо. Витрати відносяться на споживачів послуг автотранспорту, виходячи з обсягу виконаних робіт в тонно-кілометрах та їх фактичної собівартості. При цьому витрати на перевезення людей та на роботу спеціальних машин списуються на відповідні об'єкти на підставі даних про кількість машино-годин (днів).

У разі ведення окремого обліку витрат на вантажні та пасажирські перевезення і на роботу спеціальних машин виникають цехові витрати автотранспорту, які розподіляються пропорційно машино-дням роботи.

Вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, до складу якої входить оплата праці, паливе та інші витрати, відноситься на відповідні об'єкти обліку, виходячи з обсягу перевезень та планової собівартості одного еталонного гектара роботи з коригуванням її в кінці року до рівня фактичних витрат.

Облік витрат на утримання сільськогосподарської техніки ведуть протягом року на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Аналітичні рахунки відкривають у розрізі видів машин (трактори, зернові комбайни,

спеціальні комбайни, ґрунтообробні, посівні машини тощо). До складу витрат відносять оплату праці працівників, що займаються обслуговуванням конкретних машин (без оплати праці трактористів, які працюють на цих машинах), амортизацію, витрати на ремонт тощо. В кінці року ці витрати відносять на окремі об'єкти витрат прямо (по спеціальних машинах) або розподіляють пропорційно обсягу виконаних робіт у фізичних обсягах, а по тракторах – в умовних еталонних гектарах (між сільськогосподарськими, транспортними та будівельними роботами).

2.3.3. ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ. СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА ТА ЇЇ ОБЛІК НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Точність та обґрунтованість калькуляційних розрахунків є важливою передумовою об'єктивності цілого ряду важливих економічних показників

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначається, виходячи з витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур) чи вид (групу) тварин.

Фактична собівартість продукції (робіт та послуг) в сільськогосподарських підприємствах розраховується в цілому за рік, крім продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, фактична собівартість яких визначається щомісяця.

Об'єктами калькуляції є конкретні види продукції, робіт та послуг.

У рослинництві, крім сільськогосподарської продукції, об'єктами обліку витрат можуть бути роботи, виконані в поточному році під урожаєм майбутнього року.

Розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється в такій послідовності:

- а) розподіляються між окремими об'єктами планування та обліку витрати з утримання необоротних активів;
- б) визначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;
- в) розподіляються загальні витрати: на зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд на вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полевих смуг;
- г) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;
- д) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних витрат;
- е) розподіляються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати;
- с) визначається загальна сума виробничих витрат по об'єктах обліку;
- ж) визначається собівартість продукції рослинництва;

теж відображають за дебетом рахунку 1553. При включенні безоплатно одержаної худоби в основне стадо на загальну вартість здійснюють запис за дебетом рахунку 107 "Робоча і продуктивна худоба" і кредитом рахунку 1553 "Формування основного стада".

Сільськогосподарські підприємства при нестачі коштів для формування основного стада можуть отримати короткотермінову позику банку, яка зараховується на поточний рахунок господарства (дебет рахунку 31 "Рахунки в балансах" і кредит рахунку 60 "Короткострокові позики").

Якщо до кінця року дана позика не погашається, то її пролонгація є одночасною трансформацією в довготермінову позику (дебет рахунку 60 "Короткотермінові позики" і кредит рахунку 50 "Довгострокові позики"). Погашення позики здійснюється в загальноприйнятому порядку.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ ТА САМОКОНТРОЛЮ:

1. Виділіть найбільш характерні особливості, що властиві для сільського господарства і який вплив вони мають на організацію бухгалтерського обліку?
2. Які особливості створення статутного капіталу в сільськогосподарських виробництвах різних організаційно-правових формувань?
3. Які методи оцінки майна при внесенні до статутного капіталу можуть бути застосовані у випадку створення господарського товариства з числа колишніх членів КСП і в чому їх суть?
4. Яким бухгалтерським записом оформляється формування статутного капіталу після державної реєстрації господарського товариства?
5. Якими бухгалтерськими записами оформляється оприбуткування активів, отриманих у рахунок внесків до статутного капіталу?
6. Які особливості формування пайового й неподільного капіталу у сільськогосподарському кооперативі і як вони впливають на систему бухгалтерських проведення?
7. Як відображається в обліку отримання частини пая при виході з кооперативу фізичної або юридичної особи?
8. Яке призначення рахунку 426 "Фонд майна соціальної сфери та загального користування"?
9. Як відображається в обліку нарахування амортизації на необоротні активи, які відносяться до соціальної сфери?
10. З врахуванням яких особливостей формуються витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах за центрами відповідальності?
11. Як у залежності від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу може здійснюватись облік витрат?
12. Які витрати відносяться до основних і накладних, змінних і постійних?
13. Які статті витрат відносять до їх рекомендованого переліку?
14. Охарактеризуйте основні види витрат, з яких формується собівартість сільськогосподарської продукції, зокрема: витрати на оплату праці; насіння та посадковий матеріал; добрива; засоби захисту рослин; корми; сировина і матеріали; роботи та послуги; вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання тощо?
15. Які види витрат включають до складу статей "Витрати на ремонт необоротних активів", "Інші витрати на утримання необоротних активів"?
16. Як обліковуються і відносяться на собівартість продукції витрати на утримання основних засобів?
17. Які види витрат включають до складу інших та непродуктивних витрат?
18. Як обліковуються і відносяться на собівартість продукції загальногосподарські витрати?
19. В якому обліковому регістрі ведеться облік витрат у сільськогосподарському виробництві?
20. Дайте характеристику дебетових і кредитових оборотів рахунку 23 "Виробництво"?
21. Які субрахунки в розрізі окремих виробництв можуть відкриватись до рахунку 23 "Виробництво"?
22. Які способи оцінки товарно-матеріальних цінностей власного виробництва минулих років та поточного року застосовуються в обліку?
23. Який рахунок використовують для обліку запасів і яке його призначення?
24. Як відображаються в обліку витрати на роботи та послуги допоміжних виробництв?
25. Як відображаються в обліку витрати на утримання сільськогосподарської техніки та яка методика їх віднесення на окремі об'єкти витрат?
26. Яка методика розрахунку фактичної собівартості продукції (робіт та послуг) у сільськогосподарських підприємствах?
27. Що Ви розумієте під витратами по формуванню основного стада?
28. На якому рахунку і за якими субрахунками ведеться облік витрат по формуванню основного стада?
29. Який обліковий регістр застосовується для обліку витрат по формуванню основного стада?
30. Які бухгалтерські записи складаються при придбанні дорослих тварин в інших господарствах, племінних станціях, а також при безкоштовному одержанні та зарахуванні їх до складу основних засобів?

РОЗДІЛ 3. ОБЛІК У ТОРГІВЛІ

3.1. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ТОРГІВЕЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Торгівельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб та громадян по здійсненню операцій купівлі-продажу товарів споживчого призначення з метою отримання прибутку. Чинне законодавство України поділяє торгівельну діяльність у сфері оптової торгівлі, роздрібною торгівлі та громадського харчування.

Оптова торгівля – це діяльність по придбанню і відповідному перетворенню товарів для наступної реалізації їх підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності. Роздрібна торгівля – це діяльність по продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків [111]. Громадське харчування – особливий вид торгівельної діяльності по забезпеченню населення харчуванням (облік цього виду діяльності розглядається у розділі 4. Господарська діяльність в оптовій та роздрібній торгівлі складає відповідно оптовий та роздрібний товарообіг.

Законом України “Про захист прав споживачів” [88] і Порядком заняття торговельною діяльністю і правилами торгівельного обслуговування населення [95] встановлено вимоги до усіх суб'єктів торгівельної діяльності незалежно від форм власності чи специфіки продажу товарів.

Облік товарів та товарних операцій у торгівельних підприємствах регламентується Положенням про порядок реалізації і ведення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з продажем товарів, що затверджені Мініном та Мінекономіки України 3 червня 1993 року [65], Планом рахунків (35), Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [36-60] та Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [78].

Відповідно до нормативних актів товари в підприємствах торгівлі обліковуються за первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Бухгалтерський облік у торгівлі має ряд особливостей.

1. Облік роздрібного товарообігу ведеться як правило у вартісному виразі за первісною вартістю. Це зумовлено широкою номенклатурою товарів. Виключенням є продаж окремих цінних товарів, наприклад ювелірних виробів, автомобілів тощо.

2. Витрати торгівельних підприємств – витрати обігу – не виключаються в собівартість реалізованих товарів, а відносяться на фінансовий результат.

3. Торгівельна надбавка у роздрібній торгівлі включає в себе податок на

додану вартість, що сплачена постачальнику, та торгівельну націнку підприємства.

4. Специфіку торгівельної діяльності відображають такі рахунки: 28

“Товари”, на якому ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Торгові організації і підприємства громадського харчування на цьому рахунку також ведуть і облік тари як купівельної так і власного виробництва, крім інвентарної; Облік інвентарної тари, яка використовується для виробничих і господарських потреб ведуть на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, субрахунок 115 “Інвентарна тара”, або 20 “Виробничі запаси”, субрахунок 204 “Тара і тарні матеріали”.

Рахунок 28 “Товари”, який застосовується для обліку у торгівлі та громадському харчування має шість субрахунків:

- 281 “Товари на складах”, який застосовують для обліку руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та роздрібних базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо;

- 282 “Товари в торгівлі” – використовують для обліку руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі (у магазинах, лотках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо);

- 283 “Товари на комісії” – призначений для обліку 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;

- 284 “Тара під товарами” – має використання при обліку наявності і руху тари під товарами і порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відносяться на субрахунок 285 “Торгова націнка”;

- 285 “Торгова націнка”, який застосовують торговельні, постачальницькі та збутові підприємства при веденні обліку товарів за продажними цінами, які на цьому субрахунку відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання). Списання за рахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунків 281 і 282;

- 286 “Транспортно-заготівельні витрати” – відображає суми транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з придбанням товарів, продуктів і сировини.

У бухгалтерський баланс включається згорнута за всіма субрахунками сума сальдо рахунку 28. Витрати обігу підприємства торгівлі та витрати

на випуск власної продукції підприємства громадського харчування обліковують на рахунку 23 "Виробництво", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 95 "Фінансові витрати".

Дохід від реалізації товарів обліковується на рахунку 70 "Дохід від реалізації", субрахунок 702 "Дохід від реалізації товарів". Собівартість реалізованих товарів обліковується на однойменному субрахунку 902, рахунка 90 "Собівартість реалізації".

Основні нормативно-правові документи з окремих об'єктів обліку у торгівлі наведені в списку рекомендованої літератури [див. №№: 9, 22, 34, 35, 36-62, 65, 66, 70, 71, 75, 77, 78, 83-86, 88, 91-97, 99, 111].

3.2. ОБЛІК ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ В ОПТОВІЙ ТОРГІВЛІ

3.2.1. ОБЛІК ОПРИБУТКУВАННЯ ТОВАРІВ НА ОПТОВИХ БАЗАХ ТА СКЛАДАХ

Оптові торгові підприємства – проміжна ланка між виробником товарів і роздрібною торгівлею. В оптовий товарообіг входить продаж товарів народного споживання підприємствам роздрібною торгівлі, громадського харчування та промисловим підприємствам для переробки і виробничого споживання, а також продаж іншим споживачам.

На товари, які поступають у торгову сітку, встановлюють оптові і продажні (роздрібні) ціни.

В балансі оптового підприємства товари відображають за їх фактичною собівартістю.

Товари, які поступають на склади, приймають на підставі платіжних вимог або платіжних вимог-доручень, до яких додаються рахунки-фактури, товаротранспортні накладні, сертифікати та інші документи. Якщо при надходженні товарів виявляють нестачу, то її оформляють відповідним актом. Аналітичний облік руху товарів ведуть у Розділі IV Журналу 5 або Журналу 5А, а синтетичний у цих же журналах. На товари, які поступають, складають наступні бухгалтерські проведення (див. табл. 3.1).

Товари, що надійшли, необхідно негайно оприбуткувати.

В оптових торгових підприємствах існує декілька способів зберігання й обліку товарів.

При партійному способі відокремлено зберігають кожну партію товарів, що надійшли. На кожну партію товарів виписують товарний ярлик і нумерують. Номер партії вказують на прихідних і видаткових документах, а відпуск товарів – в ярлику і карточці складського обліку товарів.

При сортовому способі товари зберігають за їх видами і сортами. Облік товарів ведуть за кількістю й вартістю в карточках складського обліку.

При партійному обліку на кожну партію відкривають окрему карточку, а

при сортовому -- карточки відкривають на кожен вид (сорт) товару.

Таблиця 3.1

Облік надходження товарів на оптові бази

№	Зміст операції	Кодівні	
		К	С
1.		371 "Розрахунки за виданими авансами"	31 "Рахунки в банках"
2.	кредиту щодо ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"
3.	від постачальника в рахунок перерахованої передоплати	281 "Товари на складі"	63 "Розрахунки з постачальниками і під'юниками"
4.	заборгованості	63 "Розрахунки з постачальниками і під'юниками"	"Розрахунки за виданими авансами"
5.	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644 "Податковий кредит"	63 "Розрахунки з постачальниками і під'юниками"
6.	Оприбутковано товар, оплату за який не проведено	281 "Товари на складі"	63 "Розрахунки з постачальниками і під'юниками"
7.	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками і під'юниками"
8.	отриманий товар	641 "Розрахунки за податками"	31 "Рахунки в банках"

Матеріально-відповідальні особи щоденно подають в бухгалтерію у двох екземплярах товарні звіти, в яких відображають залишок товарів на початок дня, прихід і видаток за день та залишок товарів за кожним видом (сортом) товарів. Другий екземпляр звіту з відміткою бухгалтерії про одержання повертають матеріально відповідальній особі.

Дані товарних звітів служать основою для оприбуткування і списання товарів із підзвіту відповідних матеріально-відповідальних осіб.

В бухгалтерії, як правило, ведуть карточки кількісно-сумового обліку, дані яких періодично звіряють із даними в карточках складського обліку. В кінці місяця по записам у карточках кількісно-сумового обліку складають оборотні відомості. Усі ці облікові процеси здійснюються за допомогою ПЕОМ. В оптовій торгівлі найбільш поширеними є оперативний бухгалтерський (сальдовий) метод обліку товарів.

3.2.2. ОБЛІК РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ

Оптові торгові підприємства застосовують дві форми реалізації товарів: із складів (складський оборот) і транзитом (транзитний оборот).

При реалізації товарів із складів їх відпуск здійснюється на основі рахунків-фактур, в яких указують асортимент і кількість товарів, які відпускаються. Після відпуску (відвантаження) товарів рахунок-фактура служить підставою для виписки платіжної вимоги або платіжної вимоги-доручення, яка виставляється у відділенні банку на інкасо для одержання платежу з покупця.

Аналітичний облік відвантажених товарів ведуть за кожним платіжним документом у відомостях обліку відвантажених і реалізованих товарів.

При реалізації транзитом товари відвантажують покупцям постачальники, минаючи склади оптового торгового підприємства. Це більш економічно вигідна форма оптового товарообігу у порівнянні зі складським. Вона кабагато скорочує термін постачання товарів до покупців, знижує витрати обігу. Реалізацію товарів транзитом здійснюють з участю і без участі оптового підприємства в розрахунках. Особливість реалізації товарів транзитом -- це одночасне відображення двох процесів: придбання й реалізації товарів.

При транзитному обороті з участю в розрахунках оптове підприємство, на основі договорів заключених із постачальником (відправником) і з покупцем (одержувачем), випикує наряд, в якому вказує асортимент товарів, які підлягають відвантаженню. Копію наряду направляють покупцю. Розрахунки за товари ведуть на основі платіжних вимог-доручень, один комплект яких направляють покупцю, а інший -- оптовому підприємству.

При реалізації товарів транзитом без участі в розрахунках оптове підприємство випикує наряд і копію покупцю. Розрахунки за товари проводить безпосередньо покупець, перераховуючи кошти постачальнику товарів. Постачальники зобов'язані висилати оптовим торговим підприємствам копії платіжних вимог або платіжних вимог-доручень, за якими здійснюється облік транзитного обороту без участі в розрахунках. Операції по реалізації транзитом без участі в розрахунках не знаходять відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Відвантаження продукції при складському і транзитному обороті з участю в розрахунках, що передбачає відвантаження товару з попередньою й наступною оплатою, на рахунках бухгалтерського обліку відображається таким чином (див табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Облік відвантаженої продукції з оптових баз

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Відвантаження товарів здійснено раніше:			
1	Відвантажено товар покупцю	36	702
2	Нараховані податкові зобов'язання щодо ПДВ	702	641
3	Списано балансову вартість товарів	902	281
4	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902
5	Списано на фінансовий результат отриманий дохід	702	791
6	Надійшла оплата	31	36
Оплату за товар здійснено раніше відвантаження:			
1	Надійшла оплата за товар	31	681
2	Нараховані податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641
3	Відвантажено товар покупцю в рахунок передоплати, що надійшла	36	702
4	Списано раніше нараховану суму податкових зобов'язань щодо ПДВ	702	643
5	Списано балансову вартість товарів	902	281
6	Здійснено зарахування заборгованості	681	36
7	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902
8	Списано на фінансовий результат отриманий дохід	702	791

3.3. ОБЛІК У РОЗДРІБНИХ ТОРГОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

3.3.1. КЛАСИФІКАЦІЯ І ФУНКЦІЇ РОЗДРІБНИХ ТОРГОВИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ

Процес обороту товарів і доведення їх до безпосередніх споживачів завершується у роздрібній торгівлі, яка представляє собою основу матеріально-технічної бази торгівлі і складається із сукупності торгових підприємств (магазинів та інших пунктів продажу товарів). Усіх їх можна класифікувати за певними ознаками, які мають вплив на формування витрат обігу, використання і час проходження готівки через грошові кошти в дорозі до здачі в банк на поточні рахунки, на облік підвітних сум та інші об'єкти обліку. Тобто загальна специфіка обліку в роздрібній торгівлі має ще й окремі специфічні особливості відповідно до ознак (особливостей) самих підприємств роздрібно торгівлі.

За видами й особливостями облаштування підприємства роздрібно торгівлі поділяються на магазини, магазини-склади, павільйони, намети, лотки, кіоски, автомагазини.

Приблизно до 90 % сітки підприємств роздрібно торгівлі припадає на долю магазинів, які розміщені в капітальних стаціонарних будівлях і мають

у своєму розпорядженні необхідний набір обладнання для виконання різноманітних торгово-технологічних операцій.

Магазини-склади здійснюють, як правило, торгівлю будівельними матеріалами та паливом. Вони мають обладнані майданчики, навіси і складські приміщення для будівельних матеріалів та палива, а також приміщення для товарних зразків, торгівлі господарськими товарами і оформлення продажу будівельних матеріалів і інших товарів.

Павільйони, намети, лотки й кіоски представляють собою споруди легкої конструкції і відносяться до дрібно-роздрібною торгової сітки. На відміну від магазинів вони пропонують більш вузький асортимент товарів і мають менше зручностей при обслуговуванні покупців.

Автомагазини та інші засоби пересувної торгівлі використовують для обслуговування жителів невеликих населених пунктів, а також працівників сільського господарства на пасовищах, полонинах та в місцях віддаленого землеробства.

За формами обслуговування магазини поділяються на такі, які торгують (обслуговують) через прилавок і самообслуговування.

За формами власності підприємства роздрібною торгівлі поділяють на такі, які мають власне приміщення і такі, які орендують торгову площу.

Залежно від типу будівлі підприємства роздрібною торгівлі поділяються на окремі будівлі, вбудовано-прибудовані і торгові комплекси. Вони також бувають одноповерхові, багатопверхові з підвальним приміщенням і без нього.

За функціональними особливостями роздрібною торговою підприємства поділяються на стаціонарні, пересувні, сезонні, посилені, комісійні.

Підприємства роздрібною торгівлі виконують ряд торговельних (комерційних) і технологічних функцій:

- вивчення купівельного попиту на товари;
- складання заявок на завезення товарів;
- формування асортименту товарів;
- реклама товарів і послуг;
- продаж товарів (пропозиція товарів і надання допомоги покупцям в їх виборі, виконання розрахункових операцій).

До основних технологічних операцій, які формують і основу бухгалтерського обліку в роздрібною торгівлі відносять:

- приймання товарів, що надійшли в торгові підприємства за кількістю і якістю;
- забезпечення збереження товарів;
- виконання операцій, пов'язаних із виробничим доопрацюванням товарів (фасування, упакування, затарювання і т.д.);
- внутрішнє переміщення, розміщення й вигладка товарів у торгову залі;
- попередній прийом замовлень на товари;

- доставка куплених товарів на дім покупцю.

Можливі інші функції і технологічні операції, які залежать від типу і розміру, господарської самостійності, технічного оснащення, місця розміщення і т.п. торгового підприємства.

3.3.2. ОБЛІК НАДХОДЖЕННЯ І ЗБЕРІГАННЯ ТОВАРІВ

Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу, включаються в склад запасів, тому в подальшому нам слід звертатись до положень викладених у П(с)БО 9 "Занаси" [44]. При надходженні товарів на підприємство торгівлі одним з основних питань є їх первісна оцінка. У свою чергу формування первісної оцінки товарів залежить від того, яким чином вони поступили в роздрібною торгівлю. Умовно можна сформулювати чотири напрямки, за якими поступають товари в торгові підприємства:

- товари, вартість яких оплачена грошовими коштами;
- товари, отримані підприємством безоплатно;
- товари, отримані в межах бартерних операцій;
- товари, отримані від засновників як внески до статутного капіталу.

Згідно з П(с)БО 9 [44] бухгалтерська термінологія стосовно торговельної діяльності поповнилась такими поняттями як "собівартість придбаних товарів" і "собівартість проданих товарів".

Щодо собівартості придбаних товарів, то її слід розглядати за цими чотирма пунктами.

Товари, вартість яких оплачена грошовими коштами, поступають в роздрібною торгову сітку на основі укладених договорів з оптовими торговими підприємствами або безпосередньо з підприємствами, а також через посередницькі фірми та іншими шляхами. На товари, що надійшли, постачальники подають у банк на інкасо платіжні вимоги-доручення, до копій яких додають товарно-транспортні накладні, рахунки фактури, специфікації та ін. За цими документами приймають товари і перевіряють правильність застосування цін і тарифів на товари й тару, торгових знижок, накидок.

Товари, що надійшли, підлягають негайному оприбуткуванню. На неякісні товари й нестачу товарів складають акт, за яким висувають претензію постачальникам.

Облік товарів ведуть за місцями зберігання і матеріально-відповідальними особами або бригадами (при бригадній матеріальній відповідальності продавців).

На кожну матеріально відповідальну особу в бухгалтерії торгового підприємства відкривають окремий особовий рахунок, в якому здійснюють записи по надходженню й відпуску товарів і виводять залишок на звітну

дату. Кожен продавець (бригада) складає звіт продавця, який з доданими документами є основою для запису по рахунках аналітичного і синтетичного обліку в Журналі 5 або 5А в розділі IV.

Кількісний облік товарів в роздрібній торгівлі не ведуть, за виключенням товарів, за якими необхідний особливий контроль (вироби з золота, дорогоцінного каміння тощо).

Первісна вартість товарів (собівартість), придбаних товарів за грошові кошти, включає в себе наступні витрати:

- суми сплаченого постачальнику товару;
- суми, сплачені за інформаційні, посередницькі та інші послуги, пов'язані з придбанням товару;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, не відшкодованих підприємству;
- сума витрат на заготівлю, транспортування товарів, вантажно-розвантажувальні роботи, включаючи витрати, пов'язані зі страхуванням ризиків транспортування товарів;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів.

В собівартість придбаних товарів постійно і стандартно відображаються суми, сплачені постачальнику за товар, суми ввізного мита, суми непрямих податків, не відшкодованих підприємству. Щодо інших витрат, то вони раніше відносились на витрати обігу, тому є необхідність придбання цих товарів за грошові кошти розглянути в контексті з цими "новими" елементами вартості.

При формуванні первісної вартості товарів, придбаних у межах посередницьких договорів, або в результаті надання послуг інформаційного характеру сторонніх організацій, слід не забувати про те, що суми винагороди, сплачені посереднику або фірмі маркетологу, до складу витрат обігу не відносяться, а включаються до первісної вартості товару. На рахунках бухгалтерського обліку це відображається таким чином (див табл. 3.3).

Суми витрат на заготівлю, транспортування товарів, вантажно-розвантажувальні роботи, включаючи витрати, пов'язані зі страхуванням ризиків транспортування товарів, або як їх називають транспортні витрати, теж включаються в первісну вартість товарів. Зупинимось більш детально на складі цих витрат, зокрема, до них належать:

- вартість транспортних послуг із доставки товару сторонніми організаціями;
- витрати підприємства на доставку товару власним або орендованим транспортом (витрати на транспортування), а саме: вартість бензину, вартість інших матеріалів, оплата відряджень водіїв;
- інші витрати, пов'язані з доставкою товару, зокрема, це витрати експедитора, відрядженого за товаром та інші.

Таблиця 3.3

Відображення посередницьких витрат в собівартості придбаних товарів за грошові кошти

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Перераховано грошові кошти посереднику	377	311	90000
2.	Оприбутковано від посередника партію товару: - товар оприбутковано на склад; - відображено суму податкового кредиту	281 641	631 631	75000 15000
3.	Відображено зарахування заборгованостей	631	377	90000
4.	Оплачено послуги посередника	377	311	12000
5.	Списано вартість посередницьких послуг: - суму послуг посередника; - відображено суму податкового кредиту	281 641	631 631	10000 2000
6.	Відображено зарахування заборгованості	631	377	12000

Визначивши, таким чином, склад транспортних витрат, необхідно, здійснюючи бухгалтерський облік, вміти списувати (відносити) ці витрати до складу первісної вартості товару, тобто вести їх розподіл. Є два варіанти такого розподілу за середнім відсотком. Зупинимось на найбільш поширеному методі прямого включення транспортних витрат.

Перший метод розподілу транспортних витрат між одиницями придбаного товару передбачає розподіл цих витрат у вартісному або кількісному, або у ваговому відношенні.

Наприклад, магазин придбав партію товару вартістю 90000 грн. (у тому числі ПДВ – 15000 грн.) в кількості 952 одиниць. Для доставки товару на склад підприємство уклало договір з автотранспортним підприємством на суму 3600 грн. (у т.ч. ПДВ – 600 грн.). За транспортні послуги магазин здійснив передоплату. Визначасмо вартість одиниці товару, використовуючи перший метод:

- вартість одержаного товару й оплаченого постачальнику без ПДВ – 75000 грн. (90000 – 15000);
- сума транспортних витрат без ПДВ – 3000 грн. (3600 – 600);
- разом 78000 грн.;
- вартість одиниці товару складе 81,93 грн. (78000:952).

В журнал і відомостях синтетичного обліку будуть зроблені наступні записи (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4
Відображення транспортних витрат у собівартості приданих за грошові кошти товарів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Проведено передоплату автотранспортному підприємству	371	311	3600
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	644	600
3.	Оприбутковано отриманий товар на склад: - за вартістю поставачальника (без ПДВ); - в частині транспортних витрат.	281 281	631 631	75000 3000
4.	Відображено суму податкового кредиту по державному товару	641	631	15000
5.	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту по транспортних послугах	644	631	15000
6.	Проведено зарахування заборгованостей по транспортних витратах	631	371	3600
7.	Здійснено оплату за одержаний товар	631	311	90000

При одержанні товарів безоплатно, їх первісною вартістю є справедлива вартість, а точніше ринкова вартість, яка складалась на дату такого одержання. За даної ситуації про договірну вартість товари не доводиться через її відсутність. При безоплатному одержанні товарів усі витрати, пов'язані з доставкою товарів, включаються до складу об'єкту вартості безоплатно одержаних товарів виключається до складу доходу підприємства. При цьому складаються такі бухгалтерські проводки:

- на справедливий вартість безоплатно одержаних товарів дебетують рахунок 281 "Товари на складі" і кредитують рахунок 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" і кредитують рахунок 791 "Результат основної діяльності";

- при віднесенні вартості безоплатно одержаних товарів як доходу, на балансовий рахунок дебетують рахунок 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" і кредитують рахунок 791 "Результат основної діяльності";

Відповідно до П(с)БО 9 [44] первісна вартість товарів, отриманих у межах бартерних угод, формується, виходячи з характеру самої угоди. Обмінні (бартерні) операції відносять до національних положень (стандартів) поділяються на операції з об'єкту як подібних, так і неолінійних товарів.

В межах на сьогодні існуючого правового поля щодо бартерних операцій можна констатувати, що первісною вартістю товару, отриманого в межах бартерної угоди (договору), є договірна вартість. Як бачимо, з П(с)БО 9

"Запаси" [44] для "бартерного" товару не передбачено включати в його вартість товари, пов'язані з послугами посередника, транспортні та інші витрати. В таких випадках усі додаткові витрати торгових підприємств відносять на витрати об'єкту.

Первісна вартість товарів, отриманих від засновників, як внесок до статутного фонду, визначається (погоджується) засновниками у статутних документах і відповідає розміру внеску засновника до засновницьких документів і відповідає розміру внеску засновника до статутного капіталу.

При відображенні заборгованості до статутного капіталу на момент реєстрації дебетують рахунок 46 "Неоплачений капітал" і кредитують рахунок 40 "Статутний капітал";

- при відображенні вартості товару, отриманого від засновника як внесок до статутного капіталу, дебетують рахунок 281 "Товари на складі" і кредитують рахунок 46 "Неоплачений капітал";

При виявленні нестачі товару або його низької якості, як зазначалося вище, торгова організація пред'являє претензію поставачальнику. З введенням національних положень (стандартів) практика відображення на рахунок операції за претензіями суттєво змінилась, а Інструкція із застосування Плану рахунків дуже скрупо характеризує дане питання. На думку авторів, у бухгалтерії торгової організації необхідно:

- організувати належним чином аналітичний облік за кожним рахунком (поставачальником, якому пред'явлена претензія) та дати виникнення і погашення заборгованості;

- бухгалтеру необхідно здійснювати за інформцією про стан рахунків за претензіями, з метою контролю за терміном позовної давності і станом надбортражного врегулювання питання;

- при визнанні претензії керівництву торговельного підприємства необхідно визначитись з формою погашення претензії у вигляді поставки товару в рахунок погашення заборгованості за претензією, або у вигляді грошової компенсації.

В облікових реєстрах необхідно зробити за такими операціями відповідні записи (див табл. 3.5).

При зберіганні товару може мати місце, із будь-яких причин, втрата його первісної вартості. Відповідно виникає проблема в питанні його наступної оцінки, або визначенні чистої вартості реалізації, яка буде значайно, менша ніж його первісна вартість. Така оцінка являє собою ні що інше, як уцінку вартості товару. Крім втрати первісних властивостей наявного товару, при проведенні інвентаризації можна виявити і певну відсутність товарних запасів. Це ні що інше як нестача та втрата у зв'язку із псуванням або пошкодженням товарів.

Таблиця 3.5

Облік розрахунків за претензіями

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Проведено передоплату за товар	371	311	2400
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	400
3.	Оприбутковано фактично одержаний товар	281	631	1200
4.	Проведено розрахунки по податковому кредиту	644	631	240
5.	Зараховано раніше оплачену вартість товару	631	371	1440
6.	На суму товару, що не виетачас, пред'явлено претензію постачальнику	374	371	960
7.	Претензію визнано і погашено поставкою товару (варіант I):			
	а) відображено вартість товару поставленого в рахунок погашення заборгованості за претензією	281	631	800
	б) відображено розрахунки з податкового кредиту	644	631	160
	в) зараховано (списано) вартість погашеної претензії	631	374	960
8.	Претензію визнано і погашено грошовими коштами (варіант II)			
	а) перераховано грошові кошти постачальником	311	631	960
	б) списано вартість погашеної претензії	631	374	960
	в) методом "червоного сторно" відкориговано податковий кредит	641	644	160

Таким чином, при оцінці залишків товарів на дату складання балансу, або за інших виробничих обставин виникає дві господарські ситуації: уцінка товарів; списання товарів у зв'язку із псуванням або розкраданням.

Порядок уцінки товарних запасів викладено в Положенні про порядок уцінки і реалізації продукції, що залишилась, з групи товарів широкого споживання, продукції виробничо-технічного призначення і надлишкових товарно-матеріальних цінностей, яке затверджено спільним наказом Мінекономіки і Мінфіну України від 15.12.99 р № 149/300 [66].

В бухгалтерському обліку операції з уцінки і дооцінки товарів, що відбулися в різних звітних періодах, будуть відображені таким чином:

- при уцінці товарів дебетують рахунок 84 "Інші операційні витрати" і кредитують рахунок 281 "Товари на складі";

- при списанні суми уцінки на витрати звітного періоду дебетують рахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитують рахунок 84 "Інші операційні витрати";

- при списанні суми витрат, пов'язаних з уцінкою, на фінансовий результат дебетують рахунок 791 "Результат основної діяльності" і

кредитують рахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності";

- при проведенні дооцінки по уцінених раніше товарах в сумі, що не перевищує раніше проведеної уцінки, дебетують рахунок 281 "Товари на складі" і кредитують рахунок 719 "Інші доходи від операційної діяльності"

- при списанні суми доходу від такої дооцінки на фінансовий результат дебетують рахунок 719 "Інші доходи від операційної діяльності" і кредитують рахунок 791 "Результат основної діяльності".

При виявлених нестачах товарів можливі два варіанти: коли винну особу не встановлено або судом відмовлено в позові і коли винну особу встановлено. Розглянемо на прикладі облік операцій на рахунках за цими двома варіантами (див табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Відображення втрат від псування й нестачі товарів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Варіант I. Винну особу не встановлено або суд відмовив у позові:				
1.	Відображено суму зіпсованого або відсутнього товару:			
	а) "знято" суму торговельної націнки	285	282	450
	б) списано на витрати первісну вартість зіпсованого або відсутнього товару	84	282	900
2.	Відображено вартість списаних товарів за балансом до з'ясування причин їх псування або відсутності	072		900
3.	Методом "червоного сторно" відкориговано податковий кредит	641	644	180
4.	Відкоригований податковий кредит списано на витрати	84	644	180
5.	Списано на фінансовий результат втрати від псування та нестачі товарів (дві проводки при застосуванні рахунків класу 8)	947 791	84 947	1080 1080
6.	Списано вартість товарів із забалансового рахунку		072	900
Варіант II. Винну особу встановлено:				
1.	Відображено суму зіпсованого або відсутнього товару:			
	а) "знято" суму торговельної націнки	285	282	450
	б) списано на витрати первісну вартість зіпсованого або відсутнього товару	84	282	900

Продовження табл. 3.6

№ п. п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Кредит
2.	Відображено вартість списаних товарів за балансом до з'ясування причин їх псування й відсутності	072		900
3.	Списано на фінансовий результат втрати від псування та нестачі товарів (дві проводки при застосуванні 8-го класу рахунків)	947 791	84 947	900 900
4.	Віднесено по розрахунку заборгованість на винну особу з одночасним відображенням доходу (при індексі інфляції 1.0) $((900 \times 1) + (900 \times 20\%): 100) \times 2 = 2160$	375	716	2160
5.	Відображено суму, що підлягає перерахуванню в бюджет $(2160 - 900) = 1260$	716	642	1260
6.	Залишок суми відшкодування списано на фінансовий результат	716	791	900
7.	Списано вартість товару із забалансового рахунку		072	900
8.	Винною особою внесено гроші в касу	301	375	2160
9.	Відображено перерахування частини суми відшкодування в бюджет	642	311	1260

3.3.3. ОБЛІК ВИТРАТ І ДОХОДІВ ВІД ПРОДАЖУ ТОВАРІВ

До складу витрат торговельного підприємства, крім собівартості проданих товарів входять витрати обігу.

Собівартість проданих (реалізованих) товарів оцінюється за такими методами:

- за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів або середньозваженою собівартістю – це в основному в оптовій торгівлі;
- за ціною продажі – в роздрібній торгівлі.

Зупинимось докладніше на методі оцінки вибуття товарів за ціною продажі. Такий метод ґрунтується на застосуванні підприємством роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки.

Розрахунок середнього відсотка торговельних націнок необхідний для того, щоб визначити собівартість проданих товарів. Він здійснюється таким чином:

$$1. \text{Середній відсоток} = \frac{ТН_n + ТН_0}{В_n + Т_n}$$

де: $ТН_n$ – залишок торговельних націнок на початок звітного місяця;
 $ТН_0$ – сума торговельної націнки, що припадає на отримані у звітному

місяці товари;

$В_n$ – продажна вартість залишку товарів на початок звітного місяця;

$Т_n$ – продажна вартість отриманих у звітному місяці товарів.

2. Сума торговельної націнки, що припадає на реалізований товар:

$$2. ТН_{реал} = Т_{реал} \times \text{середній відсоток}$$

де: $ТН_{реал}$ – сума торговельної націнки на реалізовані товари;

$Т_{реал}$ – продажна вартість реалізованих товарів.

3. Визначення собівартості реалізованого товару:

$$3. С_{реал} = Т_{реал} - ТН_{реал}$$

де: $С_{реал}$ – собівартість реалізованих товарів.

Виконавши дані обчислення, торговельне підприємство має такі дані, як:

- залишок товару на початок звітного періоду в продажних цінах (у т.ч. й сума торговельної націнки);
- залишок торговельної націнки на початок звітного періоду;
- вартість проданого товару (у продажних цінах);
- сума торговельної націнки, що відповідає проданому товару;
- собівартість проданого товару;
- залишок товару на кінець звітного періоду в продажних цінах (у т.ч. й сума торговельної націнки);
- залишок торговельної націнки на кінець звітного періоду.

Як зазначалось, до складу витрат торговельного підприємства, крім собівартості проданих товарів, входять витрати обігу. Витрати обігу – це витрати торговельних підприємств, пов'язані з процесом торговельного обігу. Чим менші витрати обігу, тим менші витрати. До витрат обігу входять: витрати на заробітну плату працівників торговельного підприємства; розрахунки за страхування; витрати на утримання будівель, приміщень, споруд, інвентарю, МШП; витрати на паливо, пару, електроенергію для виробничих потреб; витрати по зберіганню, фасуванню, упакуванню товарів; витрати на утримання холодильників; витрати по торговельній рекламі; нестачі товарів і тари; відрядження на підготовку кадрів; відсотки за банківський кредит; інші витрати. Облік їх ведеться на рахунках, які названі в першому параграфі даного розділу. При формуванні витрат обігу слід дотримуватися вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" (51).

Господарські операції по обліку витрат обігу здійснюються в Розділі І Журналу 5 і Журналу 5А. Наведемо найбільш поширені господарські операції з обліку витрат обігу (див табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Облік витрат обігу в роздрібній торгівлі

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Списано вартість матеріалів, палива, тарних та інших матеріалів	80	20	25000
2.	Нарахована заробітна плата	81	66	18000
3.	Нарахована сума відрахувань на соціальні заходи	82	65	6840
4.	Нарахована амортизація на основні засоби та інші нематеріальні активи	83	13	2000
5.	Відображено інші витрати	84	28, 63	4500
6.	Відображено фінансові витрати: нараховані відсотки за банківський кредит	95	50, 60	3660
7.	Відображено "закриття" рахунків класу 8:			
	- у частині адміністративних витрат;	92	80,81,82,83	15300
	- у частині витрат на збут;	93	80,81,82,83	36540
	- у частині інших витрат	94	84	4500
8.	Списано витрати обігу на фінансовий результат	791	92, 93, 94, 95	60000

Реалізацію товарів у роздрібних торгових підприємствах здійснюють, як правило, за готівку. Виручку від реалізації товарів, яка надходить у касу, оприбутковують під звіт касира. В невеликих торгових підприємствах, в яких звіт касира не складають, виручку здають продавцеві в касу торгового підприємства або безпосередньо у відділення банку. Облік реалізації товарів відображається на рахунках бухгалтерського обліку в роздрібній торгівлі таким чином (див табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Облік реалізації (продажу) товарів у роздрібній торгівлі

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Передано товар у роздріб:			
	- із складу за купівельною вартістю;	282	281	8500
	- відображено торговельну націнку	282	285	2300
2.	Відображено виручку від продажу товару	301, ЕККА	702	13200
3.	Відображено дохід від продажу товару з одночасним списанням на фінансовий результат	702	791	11000
4.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	2200
5.	Здано виручку в касу підприємства	301	301, ЕККА	13200
6.	Відображено собівартість проданого товару	902	282	10000
7.	Списано реалізовану торговельну націнку	285	282	3500
8.	Списано транспортні витрати у складі собівартості проданого товару	902	289	1000
9.	Списано собі-сть проданого товару, включаючи транспорт. витрати на фінан. результат	791	902	11000

Таким чином, дохід підприємства роздрібної торгівлі дорівнює продажній вартості товару мінус ПДВ і акцизний збір, а витрати складаються із собівартості товару плюс витрати обігу (див. рис. 3.1).

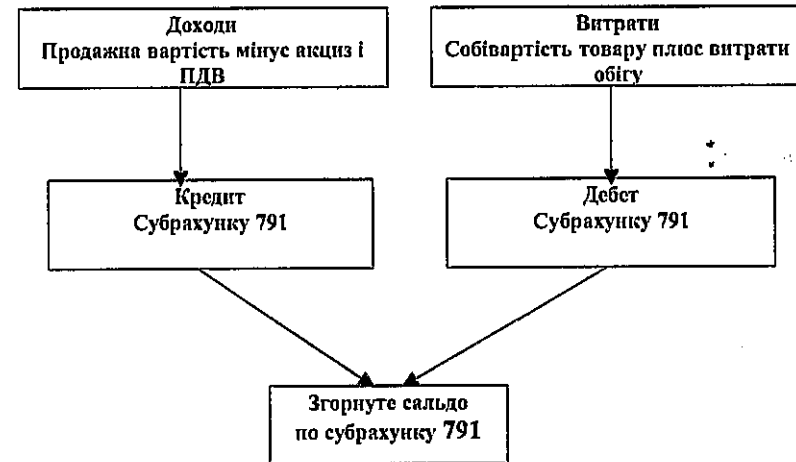


Рис. 3.1. Склад витрат і доходів торговельного підприємства

3.3.4. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ КОМІСІЙНОЇ ТОРГІВЛІ

Окремим видом роздрібної торгівлі є комісійна торгівля. В цілому організації обліку господарських засобів, витрат обігу практично не відрізняється від організації обліку в будь-якому торговельному підприємстві. Однак, сам порядок одержання товарів комісійними магазинами (комісіонерами) і одержання комісійних винагород має свою специфіку. Також, викликає інтерес і облік операцій у комітента, якщо він є юридичною особою. Розглянемо облік операцій у комісійній торгівлі, як в комісіонера так і в комітента (див табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Облік операцій за договорами комісії

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
у КОМІСІОНЕРА:			
1.	Відображено вартість отриманого на комісію товару	024	
Реалізація товарів:			
а) перша подія – оплата комісійного товару:			
2.	Надійшла оплата від покупця	31	681

Продовження табл. 3.9

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
3.	Відображено суму податкових зобов'язань щодо ПДВ	643	641
3.	Відвантажено товар покупцю	-	024
4.	Відображено суму доходу по відвантажених товарах	36	702
5.	Списано суму податкових зобов'язань щодо ПДВ	702	643
6.	Відображено заборгованість перед комітентом	702	63
7.	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	644	63
8.	Погашено заборгованість перед комітентом	63	31
9.	Списано суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	644
10.	Здійснено зарахування заборгованості	681	36
б) перша подія – відвантаження комісійного товару:			
1.	Відвантажено товар покупцю	-	024
2.	Відображено суму доходу по відвантажених товарах	36	702
3.	Відображено суму податкових зобов'язань щодо ПДВ	702	641
4.	Відображено заборгованість перед комітентом	702	63
5.	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	644	63
6.	Надійшла оплата від покупця	31	36
7.	Погашено заборгованість перед комітентом	63	31
8.	Списано суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	644
Одержання комісійної винагороди:			
а) перша подія – оплата комісійних винагород:			
1.	Отримано комісійну винагороду	31	681
2.	Відображено суму податкового зобов'язання щодо ПДВ	643	641
3.	У момент підписання акта наданих послуг відображено суму доходу	36	703
4.	Списано суму податкових зобов'язань щодо ПДВ	703	643
5.	Здійснено зарахування заборгованості	681	36
б) перша подія – підписано акт виконаних робіт:			
6.	Відображено суму доходу щодо наданих послуг	36	703
7.	Відображено суму податкових зобов'язань щодо ПДВ	703	641
8.	Отримано комісійну винагороду	31	36
У КОМІТЕНТА:			
Реалізація товару:			
1.	Передано товар на комісію	283	381
2.	Надійшли грошові кошти від комісіонера і відображено суму доходу по реалізованих товарах	31	702
3.	Відображено суму податкових зобов'язань щодо ПДВ	702	641
4.	Списано собівартість реалізованого товару	902	283
5.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902
	Списано на фінансовий результат отриманий дохід	702	791
Оплата комісійних послуг:			
1.	Віднесено до витрат на збут вартість отриманих комісійних послуг	93	63
2.	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	63

Продовження табл. 3.9

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
3.	Перераховано суму комісійної винагороди	63	31
Облік операцій у комісійній торгівлі:			
1.	Відображено вартість отриманого на комісію товару	024	
2.	Відображено реалізацію товару, прийнятого на комісію	301	702
3.	Нараховано суму податкових зобов'язань щодо ПДВ	702	641
<i>- на суму комісійної винагороди (при продажі товарів, що буди у вжитку)</i>			
<i>- на вартість реалізованого товару (при продажі нових товарів)</i>			
4.	Відображено заборгованість перед комітентом	702	63
5.	Виплачено належну комітенту суму	63	301
6.	Списано вартість реалізованих товарів	-	024

3.3.5. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИЌЗНОЇ ТОРГІВЛІ

Виїзна торгівля може організовуватись по різному: торгівля в межах свого населеного пункту або виїзд в інші; для доставки товару можна використовувати власний автотранспорт, або скористатися найманям; заробітна плата продавцю може нараховуватись як відсоток до вартості реалізованого товару або у вигляді твердої ставки. Усі ці особливості необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку виїзної торгівлі.

Перед виїздом оформляється видача товарів підзвіт, які передбачається реалізувати, і оформляються відповідні документи: товарно-транспортні накладні, прибутково-видаткові накладні, приймальні акти, забірні листи із зазначенням назви, сорту, кількості, ціни та загальної вартості товару.

При торгівлі в іншому населеному пункті продавцю необхідно видати посвідчення про відрядження, а якщо використовується власний транспорт, то таке посвідчення видається ще і водію, також йому необхідно виписати і подорожній лист вантажного автомобіля ф.№2.

При торгівлі на ринку або на торгових майданчиках необхідно сплатити ринковий збір у розмірі від 0,2 до 2 неоподаткованих мінімумів доходів громадян [77] тому продавцю необхідно видати ще й аванс для сплати цього збору, а також для витрат на оплату проїзду, найму житла і добові. Видача авансу здійснюється у встановленому порядку з каси і оформляється видатковим касовим ордером.

Після повернення з відрядження продавець здає виручку підприємцю, який, маючи відкритий поточний рахунок, повинен здати її на цей рахунок згідно Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого Постановою Правління Національного банку України від 19.02.2001 р. №72 [61]. Якщо ж банківського рахунку у підприємця немає, то він розпоряджається отриманою виручкою на власний

розсуд (незалежно від системи оподаткування). Однак, ті підприємці, які відкрили поточні рахунки, перебувають не в гіршому становищі. Положення про ведення касових операцій передбачають для них досить лояльні, в порівнянні з підприємством правила. **Непроданий товар продавець повертає на склад, оформляючи при цьому прибутково-видатковий накладні і на протязі трьох днів здає в бухгалтерію авансовий звіт про витрачену у зв'язку з відрядженням суму.**

Щодо витрат на здійснення виїзної торгівлі і відображення їх у бухгалтерському обліку. Згідно П(с)БО 16 "Витрати" [51], витрати понесені підприємством при здійсненні виїзної торгівлі, включають до складу витрат на збут, які обліковуються в Журнали 5 і Журнали 5А, по рахунку 93 "Витрати на збут". До складу витрат на збут згідно з п. 19 П(с)БО 16 [51] відносять:

- оплату праці працівників;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, пов'язаних із збутом товарів;
- витрати на транспортування товарів;
- інші витрати, пов'язані зі збутом товарів.

Необхідно звернути увагу на те, що в тих випадках, коли використовують найманий транспорт, понесені витрати на його наймання, обліковують на рахунку 93 "Витрати на збут". Це ж стосується і витрат на утримання та експлуатацію спеціалізованої автолавки.

Ринковий збір відповідно п.18 П(с)БО16 [51], як усі податки і збори, відносяться до адміністративних витрат і обліковуються на рахунку 92 "Адміністративні витрати". В той же час, плата "за місце", крім ринкового збору на території ринку, відноситься до витрат на збут. Розглянемо основні господарські операції і записи по них в бухгалтерському обліку при здійсненні виїзної торгівлі (див табл.3.10).

Таблиця 3.10

Облік господарських операцій при здійсненні виїзної торгівлі

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Оплачено кошти за використання найманого автотранспорту	631	311	10800
2.	Відображено податковий кредит	641	644	1800
3.	Товари, передані продавцю для здійснення виїзної торгівлі	282	281	200000
4.	Нараховано торгову націнку	282	285	120000
5.	Видано продавцю кошти підзвіт на відрядження й сплати ринкового збору	372	301	400

Продовження табл. 3.10

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
6.	Визначено від суми виручки ПДВ	643	641	12000
7.	Надійшла виручка за другий день торгівлі	301	372	168000
8.	Визначено ПДВ від суми виручки	643	641	28000
9.	Визначено виручку від реалізації	372	702	240000
10.	Визначено ПДВ від суми виручки від реалізації	702	643	40000
11.	Списано торгову націнку за реалізовані товари	285	282	90000
12.	Списано собівартість реалізованих товарів	902	282	150000
13.	Списано витрати із сплати ринкового збору	92	372	136
14.	Відображено витрати із сплати збору за місце на ринку	93	372	40
15.	Нараховано добові продавцю	93	372	72
16.	Повернуто кошти, не використані продавцем по підзвітних сумах	301	372	152
17.	Повернуто товари, не реалізовані продавцем	281	282	50000
18.	Списано торгову націнку по нерелізованих товарах	285	282	30000
19.	Списано витрати по найму автомобіля	93	631	9000
20.	Визначено ПДВ від суми витрат по найму автомобіля	644	631	1800
21.	Списано на фінансовий результат витрати на збут	791	93	9112
22.	Списано на фінансовий результат сплату ринкового збору	791	92	136
23.	Віднесено на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	909	150000
24.	Віднесено дохід від реалізації на фінансові результати	702	791	200000

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ ТА САМОКОНТРОЛЮ:

1. Що таке торговельна діяльність і дайте характеристику оптовій і роздрібній торгівлі?
2. Виділіть найбільш характерні особливості, що властиві для торговельної діяльності, і який вплив вони мають на організацію бухгалтерського обліку?
3. Які рахунки й субрахунки відображають специфіку торговельної діяльності і дайте їм коротку характеристику?
4. Яка методика відображення в балансі статті "Товари"?
5. На яких рахунках відображають витрати обігу й доходи від торговельної діяльності?
6. Якими первинними документами оформляється оприбуткування товарів у підприємствах оптової торгівлі?
7. Які бухгалтерські проведення складають на надходження товарів в оптовій торгівлі?
8. Скільки способів зберігання й обліку товарів в оптових підприємствах?
9. Яким чином звітуються матеріально-відповідальні особи перед бухгалтерією оптового підприємства?
10. Які форми реалізації товарів застосовуються в оптовій торгівлі?
11. Якими документами оформляється реалізація товарів з оптових складів?
12. Суть реалізації товарів транзитом з участю і без участі оптового підприємства в розрахунках, їх документального оформлення?
13. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку відвантаження товарів при складському й транзитному обороті з участю в розрахунках в умовах відвантаження

- товару з попередньою й наступною оплатою?
14. Як класифікують підприємства торгівлі за видами й особливостями облаштування, за формами обслуговування, за формами власності, типу будівлі та за функціональними особливостями?
 15. Які основні торговельні (комерційні) і технологічні функції виконують підприємства роздрібно торгівлі?
 16. Назвіть основні напрямки, за якими поступають товари в торгівлі підприємства?
 17. Якими новими поняттями Згідно з П(с)БО 9 поповнилась бухгалтерська термінологія стосовно торговельної діяльності?
 18. Особливості документального оформлення оприбуткування товарів, які поступають в роздрібну торгівлю сітку та їх аналітичного обліку?
 19. З яких витрат формується первісна вартість товарів (собівартість), придбаних товарів?
 20. Які витрати включаються до транспортних витрат та варіанти їх віднесення на первісну вартість (собівартість) товару?
 21. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку посередницькі і транспортні витрати в собівартості придбаних товарів за грошові кошти?
 22. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку вартість безоплатно одержаних товарів та товарів, отриманих в межах бартерної угоди (договору)?
 23. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку вартість товарів, отриманих від засновників, як внесок до статутного фонду?
 24. Яким чином доцільно організувати у бухгалтерії торгового підприємства облік претензій постачальникам на вартість нестачі товарів або його низької якості?
 25. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку розрахунки за претензіями?
 26. За яких обставин може виникнути ситуація уцінки товарів або їх списання у зв'язку із псуванням або розкраданням?
 27. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку операції з уцінки і дооцінки товарів, що відбулися в різних звітних періодах?
 28. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку втрати від псування й нестачі товарів у випадках: коли винну особу не встановлено або судом відмовлено в позові і коли винну особу встановлено?
 29. За якими методами оцінюється собівартість проданих (реалізованих) товарів і в чому їх суть?
 30. Яка методика розрахунку середнього відсотка торговельних націнок та собівартості реалізованого товару?
 31. Що таке витрати обігу і який їх склад?
 32. Вимог якого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку треба дотримуватись при формуванні витрат обігу?
 33. В якому обліковому реєстрі відображаються господарські операції з обліку витрат обігу і які бухгалтерські проведення при цьому складають?
 34. Яка методика визначення доходу підприємства роздрібно торгівлі?
 35. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції, пов'язані із комісійною торгівлею, як у комісіонера так і в комітента?
 36. Особливості організації виїзної торгівлі та її документального оформлення?
 37. Які види витрат на здійснення виїзної торгівлі несуть торгові підприємства і як вони відображаються на рахунках бухгалтерського обліку?

РОЗДІЛ 4. ОБЛІК У ГРОМАДСЬКОМУ ХАРЧУВАННІ

4.1. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ГРОМАДСЬКОМУ ХАРЧУВАННІ

Основною особливістю фінансово-господарської діяльності закладів громадського харчування є те, що вона включає в себе одночасно елементи виробництва й торгівлі. При виготовленні власної продукції (напівфабрикатів, кондитерських виробів, продуктів харчування) одночасно відбувається їх реалізація (торгівля) разом з придбаними на стороні товарами.

Особливості в організації бухгалтерського обліку пояснюються специфікою виробничо-торговельної діяльності підприємств громадського харчування. Облік у закладах громадського харчування організовується на основі П(С)БО [36-60] і наказу МФУ від 31.11.99р. №291, яким затверджено План рахунків та інструкція по його використанню [35].

Торгово-виробнича діяльність підприємств громадського харчування регулюється наступними законодавчими та нормативними документами:

- Законом України "Про підприємництво" від 7.02.91р. №698 – XII [93];
- Законом України "Про захист споживачів" від 12.05.91р. №1023 – XII [88];
- Законом України "Про споживчу кооперацію" від 10.04.92р. №2265 – XII [99];
- Правилами роботи підприємств громадського харчування, затвердженими наказом МЗЕЗУ від 3.07.1995р. №129 [76];

Правилами продажу продовольчих товарів, затвердженими наказом МЗЕЗУ від 28.12.94р. №237 [99] та іншими нормативними документами (основні нормативно-правові документи з окремих об'єктів обліку у громадському харчуванні наведені в списку рекомендованої літератури [див. №№: 9, 22, 34, 35, 36-62, 65, 66, 70, 71, 75, 76, 77, 78, 83-86, 88, 91-97, 99, 111].

Згідно Правил роботи підприємств громадського харчування [76] вони поділяються на такі типи: ресторани, бари, кафе, їдальні.

Згідно до наказу Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі від 23.03.99р. №168 "Про внесення змін і доповнень до деяких нормативних документів МЗЕЗторгу" встановлено, що ресторани і бари діляться на класи: "Люкс", вищий, перший.

Клас ресторану або бару вибирає суб'єкт підприємництва самостійно, враховуючи рівні обслуговування, технічного оснащення, естетичного оформлення, асортименту і т.п.

4.2. ОБЛІК ПРИДБАННЯ СИРОВИНИ ТА ТОВАРІВ І ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Діяльність підприємства громадського харчування складається з трьох взаємопов'язаних процесів: заготівля сировини (заготівля сировинної бази) для виробництва готової продукції; виробництво готової продукції; реалізація готової продукції;

Надходження продуктів (сировини) і товарів на підприємства громадського споживання від виробників, торгових організацій супроводжується відповідними документами: накладними, товаротранспортними накладними, а у випадку імпорту – вантажною митною декларацією з обов'язковою наявністю сертифіката якості.

При надходженні продуктів і товарів комірник повинен їх оприбуткувати належним чином, тобто як за кількістю, так і за якістю. При виявленні розбіжностей складається акт приймання. Прийняті продукти і товари обліковують у книзі складського обліку на основі накладних, товаротранспортних накладних. Якщо продукти харчування були придбані у населення, тоді документом, який служить підставою для запису в книгу обліку матеріалів, є акт закупки.

Запаси продуктів і товарів зберігаються в спеціально обладнаних для цього приміщеннях – коморах (складах). Якщо обсяг виробництва незначний, допускається зберігання продуктів, товарів безпосередньо на кухні, за дотриманням умов зберігання.

Продукти й товари, що надійшли, оприбутковуються в підзвіт матеріально-відповідальними особами.

У громадському харчуванні процес виробництва готової продукції – це не що інше, як приготування окремих страв та кондитерських виробів.

У відповідності до класності та типу підприємства громадського харчування воно розробляє асортимент (перелік) страв, виробів, напоїв, які готують у строгой відповідності до рецептур, які наведені у відповідних збірниках приготування їжі та напоїв. Порядок приготування продукції, крім рецептур, також регулюється і санітарними правилами, вони, до речі, забороняють реалізацію страв та напоїв із попереднього дня приготування.

Щоденно підприємства громадського харчування планують випуск своєї продукції. Завідуючий виробництвом складає план-меню, який є не, що іншим, як планом роботи кухні підприємства на день. План-меню, який складається в одному екземплярі, підписують керівник закладу громадського харчування та завідуючий виробництвом.

Відпуск продуктів у виробництво (на кухню) здійснюється в межах добової потреби, що відповідає плану-меню, із врахуванням залишків на кухні. Продукти при цьому передаються з підвіту комірника в підзвіт завідуючого виробництвом.

Особливістю обліку виробництва на підприємствах громадського харчування є те, що надходження продуктів та товарів оприбутковується по вазі необробленої сировини (брутто), а списання здійснюється за обліковими даними відпуску й реалізації готових страв, виробів, напівфабрикатів.

Вартість витраченої сировини визначається, виходячи з норм закладеної сировини згідно рецептур, кількості проданих страв і виробів. Норми витрат сировини на виготовлення продукції, зокрема, різноманітних спецій, добавок, солі, зелені, якщо вони не вказані в самій рецептурі, повинні бути наведені у вступній частині відповідного розділу збірника рецептур.

В умовах застосування П(С)БО порядок обліку виробництва у сфері громадського харчування практично не змінився. Для узагальнення інформації про витрати на виробництво передбачено рахунок 23 "Виробництво", який, зокрема, обліковує усі витрати закладу громадського харчування на приготування їжі.

Слід зауважити, що в громадському харчуванні при витратах на випуск продукції власного виробництва враховуються тільки витрати сировини по їх вартості. Виходячи з цього, і облік витрат по виробництву тут ведеться тільки за однією статтею, тобто тільки в частині вартості сировини.

Тому, можливі два варіанти обліку витрат на випуск продукції підприємств громадського харчування: його можна вести на рахунку 23 "Виробництво" або на окремому субрахунку другого порядку до субрахунку 282 "Товари в торгівлі", до якого пропонуємо відкрити субрахунки 2821 "Комора", 2822 "Кухня", 2823 "Бар". При цьому підприємство самостійно визначає варіант обліку витрат та які субрахунки йому застосовувати. Облік сировини в коморах підприємства здійснюється як за купівельними цінами, так і за продажними цінами.

В регістрах бухгалтерського обліку операції по надходженню продуктів і відпуску їх на виробництво відображаються наступним чином (див. табл. № 4.1).

Таблиця 4.1

Облік придбання продуктів і відпуску їх на виробництво

№ п.п.	Зміст господарської операції	Назва документа	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Добет	Кредит	
1	Надійшли продукти харчування від постачальників	Прихідна накладна	2821	631	1700
2	Відображено ПДВ на одержані від постачальників продукти	Прихідна накладна	644	631	340
3	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	Податкова накладна	641	644	340

Продовження табл. 4.1

№ п.п.	Зміст господарської операції	Назва документа	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	Оплачено рахунки постачальників	Платіжне доручення	631	311	2040
4	Нараховано торгіву націнку на товари, що надійшли (продукти харчування)	Прихідна накладна	2821	285	2550
5	Відпущено продукти з комори на кухню	Накладна на внутрішнє переміщення	2822	2821	900
6	Відпущено купівельні товари з комори в бар	Накладна на внутрішнє переміщення	2823	2821	3400

4.3. ОБЛІК РЕАЛІЗАЦІЇ КУПІВЕЛЬНИХ ТОВАРІВ ТА ПРОДУКЦІЇ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА

Підприємства громадського харчування повинні забезпечити наявність виробів, страв, напоїв, які вказані в плані-меню, прейскуранті, асортиментному переліку на протязі всього робочого дня або періоду визначеного для реалізації (сніданок, обід, вечеря).

Види платних і безоплатних послуг, порядок розрахунків із споживачами та методи обслуговування (самообслуговування, обслуговування за допомогою офіціантів, комбіноване обслуговування) визначається самим підприємством, виходячи з вимог до даного класу й типу підприємства громадського харчування.

Реалізація продукції громадського харчування за межами підприємства здійснюється в спеціально відведених і обладнаних місцях з обов'язковим дозволом органів санітарно-епідеміологічного нагляду, тобто з дотриманням відповідних температурних чинників і вимог Санітарних правил.

Кожна партія продукції, яка реалізується поза торговим залом повинна мати сертифікат якості з наступними реквізитами: назва підприємства-виробника, його адреса, нормативного документа у відповідності, до якого вона виготовляється, дати виготовлення, кінцевого терміну реалізації, маси одиниці розфасовки (упаковка) і ціни за одиницю продукції.

Собівартість реалізованої продукції й товарів підприємства громадського харчування аналогічно, як і в торгівлі, тобто за методом ціни продажу (див. розд.3.3. Облік у підприємствах роздрібно́ї торгівлі).

У відповідності до П(С)БО 16 (51) не виключається в собівартість реалізованих товарів адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Ці витрати обліковуються на протязі звітного періоду на окремих рахунках обліку витрат, відповідно на рахунках 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" і по закінченні звітного періоду списуються безпосередньо на фінансовий результат підприємства.

Реалізація товарів і продукції власного виробництва на підприємствах громадського харчування має свою окрему специфіку. В обліку на рахунках реалізація товарів відображається окремо від реалізації продукції власного виробництва (див. таблицю № 4.2).

Таблиця 4.2

Облік реалізації товарів і продукції власного виробництва підприємствами громадського харчування за готівку

№ п.п.	Зміст господарської операції	Назва документа, регістра	Кореспондуючі рахунки		Сума в грн.
			Дебет	Кредит	
1	Одержимо виручку від реалізації купівельних товарів.	Z-звіт ЕККА	30/операційна каса	702	3000
2	Здано виручку в касу підприємства.	Прихідний касовий ордер	30	30/операційна каса	3000
3	Відображено податкові зобов'язання.	Z-звіт ЕККА	702	641	500
4	Відображено собівартість реалізованих купівельних товарів.	Журнал 5, р.1,3	902	282/3	1200
5	Списується сума торгової позики на реалізований товар.	Журнал 5, р.3	285	282/3	1800
6	Списується сума доходу на фінансовий результат.	Журнал 6	702	791	2500
7	Списується собівартість на фінансовий результат.	Журнал 6	791	902	1200
8	Отримано виручку від реалізації продукції власного виробництва.	Z-звіт ЕККА	30/операційна каса	702	1800
9	Здано виручку в касу підприємства.	Прихідний касовий ордер	30	30/операційна каса	1800
10	Відображено податкові зобов'язання	Z-звіт ЕККА	702	641	300
11	Відображено собівартість реалізованої продукції власного виробництва.	Журнал 5, р.1,3	902	282/2	720

Продовження табл. 4.2

№ п.п	Зміст господарської операції	Назва документа, реєстра	Кореспондуючі рахунки		Сума в грн.
			Дебет	Кредит	
12	Списується сума торгової націнки на реалізовану продукцію власного виробництва.	Журнал 5, р. 3	285	282/2	1080
13	Списується сума доходу на фінансовий результат.	Журнал 6	702	791	1500
14	Списується собівартість на фінансовий результат.	Журнал 6	791	902	720

Відпуск готової продукції з виробництва в реалізацію оформляється денними забірними листами, накладними, а при відпуску готової продукції стороннім організаціям -- накладними на відпуск на сторону. Інформацію про обсяг реалізованих покупцям кулінарних виробів власного виробництва і купівельних товарів за місяць накопичується в реєстрі товарообігу, в який щоденно заноситься загальна сума виручки від реалізації з З звіту ЕККА.

З метою оперативного та аналітичного обліку додатково до реєстру товарообігу складаються реєстри:

- реалізації страв (виробів кухні);
- обліку продуктів на кухні;
- обліку десерту;
- обліку спиртного і т.п..

4.4. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В САМОСТІЙНИХ КОНДИТЕРСЬКИХ ЦЕХАХ

Кондитерські цехи, які не входять у склад бригади кухні, в яких є окремі матеріально-відповідальні особи (завідуючі, кондитери і т.п.), і які відповідають тільки за виготовлення кондитерських виробів, облік сировини і готових виробів ведуть по назвах, сортах, кількості, обліковій ціні та сумі.

Обліковою ціною може виступати як купівельна, так і продажна ціна.

Свою роботу самостійні кондитерські цехи організують, виходячи з щоденного планового завдання по випуску продукції в натуральних вимірниках. Виходячи з наявної сировини, яка є в коморі кондитерського цеху, завідуючий складає наряд-замовлення на виготовлення кондитерських та інших виробів, яке затверджується керівником підприємства і складається в трьох екземплярах (для завідуючого з метою виконання замовлення, в бухгалтерії два екземпляри для контролю й нарахування заробітної плати).

Наряд-замовлення служить також для розрахунку потреб сировини за встановленими нормами.

За окремою накладною, поряд з відпуском основної сировини, з комори періодично відпускають спеції, барвники, есенції та іншу допоміжну сировину, так як потреба в ній незначна й щоденний відпуск не обов'язковий.

Виготовлені кондитерські вироби передаються в комору або в спеціальну експедицію готових виробів даного підприємства.

Відпуск виробів із цеху безпосередньо бару, магазину, дрібнодрібній торгівлі, минаючи комору або експедицію, забороняється.

Задача готових виробів у комору кондитерського цеху відображається в спеціальній формі наряд-замовлення, а також можна застосувати денні забірні листи або накладні. При здачі і прийнятті виробів проводиться їх перевірка по кількості, вазі, якості оформлення.

Щоденно комірник кондитерського цеху, або інша матеріально-відповідальна особа складає звіт про рух готових виробів, додаючи до нього відповідні документи, і передає в бухгалтерію.

В бухгалтерії підприємства облік виробництва кондитерських виробів здійснюється на субрахунку 282 "Товари в торгівлі", до якого відкривають субрахунок другого порядку 2824 "Кондитерський цех". Господарські операції по обліку відпуску сировини, виготовленню продукції і її реалізації в самостійних кондитерських цехах відображається наступним чином (див. табл. № 4.3).

Таблиця 4.3

Облік господарських операцій у самостійних кондитерських цехах

№ п.п.	Зміст господарської операції	Назва документа, реєстру	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Відпущено сировину з комори в цех	Наряд-замовлення, накладна	2824	2821	2000
2	Передано готові кондитерські вироби в експедицію (поза закупівельною вартістю)	Накладна	2821	2824	2000
3	Нараховано торгову націнку на вартість кондитерських виробів, що надійшли	Накладна	2821	285	1000
4	Відпущено кондитерські вироби в бар	Накладна	2823	2821	3000
5	Реалізовано кондитерські вироби покупцям	Звіт ЕККА	30/операц. каса	702	3000
6	Списується сума податкового зобов'язання по ПДВ у частині реалізованих товарів	Звіт ЕККА	702	641	500

Продовження табл.4.3

№ п.п.	Зміст господарської операції	Назва документа, регістру	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
7	Списується собівартість реалізованих кондитерських виробів	Журнал 5,р.1,3	902	2823	2000
8	Списується сума торгової націнки по реалізованих кондитерських výroбах	Журнал 5,р.3	285	2823	1000
9	Списується сума доходу на фінансовий результат	Журнал 6	702	791	2500
10	Списується собівартість реалізованих кондитерських виробів на фінансовий результат	Журнал 6	791	902	2000

4.5. ОБЛІК ВИТРАТ ОБІГУ У ПІДПРИЄМСТВАХ ГРОМАДСЬКОГО ХАРЧУВАННЯ

Громадське харчування на відміну від промислових, будівельних, сільськогосподарських виробництв не формують на рахунках бухгалтерського обліку, як і підприємства торгівлі, собівартості продукції, яку вони виробляють, але доводять до споживача. У складі витрат на випуск власної кулінарної продукції підприємства сфери громадського харчування обліковують тільки вартість сировини, яка необхідна для її виробництва, а всі інші витрати, які пов'язані з випуском і реалізацією продукції, і витрати, які виникають у процесі господарської діяльності, формують витрати обігу.

Облік витрат обігу, як і в підприємствах торгівлі, здійснюється на рахунках класу 9 "Витрати діяльності". Для їх обліку застосовують розділ 1 журналу 5 і журналу 5А, в яких ведеться облік витрат обігу, а для обліку результатів діяльності – журнал 6. Розглянемо облік основних операцій, зв'язаних з витратами обігу в підприємствах громадського харчування (див. табл. № 4.4).

Таблиця 4.4

Облік витрат обігу в підприємствах громадського харчування

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована заробітна плата працівникам кухні	93	66
2	Проведені нарахування на соціальні заходи від суми заробітної плати, нарахованої працівникам кухні	93	65
3	Нарахована амортизація по основних засобах, які зайняті на виробництві кулінарної продукції	93	13

Продовження табл.4.4

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
4	Нарахована заробітна плата адміністративно-управлінському персоналу	92	66
5	Проведені нарахування на соціальні заходи від суми зарплати, нарахованої адміністративно-управлінському персоналу	92	65
6	Нарахована амортизація по основних засобах та інших необоротних матеріальних активах загальногосподарського призначення	92	13
7	Нарахований збір на розвиток виноградарства, садівництва, джмелеводства	92	64
8	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятих збутом продукції (офіціанти, бармени і т.п.)	93	66
9	Здійснені нарахування на соціальні заходи від суми зарплати, нарахованої працівникам, зайнятих збутом продукції	93	65
10	Нарахована амортизація по основних засобах, що забезпечують збут продукції	93	13
11	Списуються витрати на упакування продукції	93	20
12	Списуються інші витрати операційної діяльності	94	68
13	Нараховані відсотки за кредит	95	68
14	Списуються витрати на фінансовий результат	791	92,93,94,95

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ ТА САМОКОНТРОЛЮ:

1. Яка основна особливість фінансово-господарської діяльності закладів громадського харчування, що відрізняє їх від роздрібних торгових підприємств?
2. Якими законодавчими та нормативними документами регулюється торгово-виробнича діяльність підприємств громадського харчування?
3. З яких взаємопов'язаних процесів складається діяльність підприємства громадського харчування?
4. Якими первинними документами оформляється надходження продуктів (сировини) і товарів на підприємства громадського споживання від виробників, торгових організацій?
5. Які особливості організації роботи підприємства громадського харчування і як вони впливають на побудову обліку виробництва?
6. Як визначається вартість витраченої сировини на виготовлення продукції?
7. Які можливі варіанти обліку витрат на випуск продукції підприємств громадського харчування?
8. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку придбання продуктів і відпуску їх на виробництво?
9. Які особливості відображення у підприємствах громадського харчування адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат?
10. Якими документами оформляється відпуск готової продукції з виробництва в реалізацію?
11. Які реєстри складаються для оперативного та аналітичного обліку?

12. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку реалізація товарів і продукції власного виробництва підприємствами громадського харчування за готівку?
13. Які особливості організації роботи кондитерського цеху і як вони впливають на побудову обліку виробництва?
14. Якими документами оформляється виготовлення і відпуск із цеху кондитерських виробів?
15. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції з виробництва кондитерських виробів та фінансового результату?
16. Які особливості обліку витрат обігу у підприємствах громадського харчування?
17. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку витрати обігу в підприємствах громадського харчування?

РОЗДІЛ 5. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА АВТОМОБІЛЬНОМУ ТРАНСПОРТІ

5.1. ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ

Автомобільний транспорт є однією зі складових транспортної системи України. Виконуючи майже 80% обсягу вантажних перевезень економіки країни, і більше ніж 90% пасажирських перевезень, автомобільний транспорт є також учасником процесу всіх інших видів транспорту (залізничного, морського, річкового, повітряного), тому що доставляє вантажі та пасажирів до пунктів відправлення (залізничним станціям, морським та річковим портам, аеропортам) і вивозить вантажі та пасажирів із пунктів призначення.

За належністю підприємства автомобільного транспорту поділяються на відомчі і загального користування. Перші обслуговують конкретну галузь економіки і є власністю підприємств цієї галузі.

Виробнича діяльність підприємств автомобільного транспорту загального користування досить різноманітна. Вони виконують основний обсяг перевезень на внутріміських, внутріобласних, міжміських та міжнародних магістралях.

За формою власності, автотранспортні підприємства (АТП) поділяються на державні, із змішаною формою власності та приватні.

За цих умов важливе значення на підприємствах автотранспорту має належна організація обліку. Якщо в Плані рахунків для обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи, грошових коштів та інших об'єктів обліку існує майже єдина, характерна для всіх галузей України методика, то в обліку витрат і доходів, пов'язаних з автомобільними перевезеннями є певна специфіка.

Автомобільний транспорт України як державного, так і приватного сектора, поділяється на вантажний, пасажирський та транспортно-експедиційний. Звідси і автоперевезення поділяються на вантажні і пасажирські.

Вантажний автотранспорт організаційно формується в автотранспортні підприємства (АТП). Основу виробничої бази АТП складають автомашини, причепи й напівпричепи, тобто рухомий склад, на якому здійснюються автомобільні перевезення. Автомобільні перевезення за місцем їх здійснення поділяються на внутріміські, внутрірайонні і міжміські. Згідно з таким поділом ведеться окремо і облік перевезень за кожним видом. Крім цього, в АТП ведеться облік рухомого складу за їх моделями. Це пов'язано з різною вантажопідйомністю (тонни перевезеного вантажу), що є основним показником діяльності автопідприємств цього виду.

Основним первинним документом, за яким обліковується робота вантажних автомобілів, є подорожній лист. Згідно з даними подорожного листа вантажного автомобіля здійснюється облік його роботи, витрат пального, нараховується заробітна плата та нарахування на неї на соціальні заходи як водіям, так і іншим працівникам, які виконують роботи з перевезення вантажів, проводяться розрахунки за виконану транспортну роботу.

Подорожній лист видається водію щоденно перед виїздом з гаражу. Після закінчення роботи (робочого дня) водій повертає його диспетчеру. В частині виробничого завдання записи в листі робить диспетчер, про фактичні витрати пального вказує водій, а всі інші дані про виконану роботу та техніко-економічні показники заповнюються працівниками відповідних відділів АТП та замовником.

При відрядній оплаті застосовують щоденні листи, а при погодишій – також щоденні або місячні листи. Бухгалтерія видає подорожні листи працівникам відділу експлуатації під звіт і списує у видаток, згідно до реєстрів, складених за даними журналу обліку руху подорожніх листів. В журналі записується кожний подорожній лист, виданий водію, і контролюється повернення подорожного листа диспетчеру. При видачі подорожного листа диспетчер обов'язково перевіряє за журналом здачу водієм попереднього листа, яку він фіксує своїм підписом. Журнал відкривається на кожен рік, і всі подорожні листи в ньому, починаючи з 1.01., суворо нумеруються з першого номера.

Особливістю обліку в АТП є оперативний облік випуску автомобілів на лінію і їх технічний стан. Щоденно диспетчер складає разом з іншими службами диспетчерський рапорт, який є основою для використання його керівництвом АТП у прийнятті рішень щодо підвищення технічної готовності парку автомобілів.

В АТП ведеться облік замовлень на перевезення вантажів в спеціальному журналі, в якому вони реєструються в міру їх надходження від клієнтів.

На основі замовлень на перевезення вантажів, подорожніх листів, товаротранспортних накладних та інших документів, що підтверджують виконання роботи замовником (клієнтом), бухгалтерія АТП або відділ експлуатації випишують рахунки на оплату перевезень. При зриві перевезень із вини клієнта водієм складається акт про невиконання замовлення. Облік фактично виконаних об'ємів перевезень вантажів згідно до контрактів та договорів ведеться в картотці виконання договорів та контрактів на перевезення вантажів. Картка відкривається АТП на кожного клієнта, із яким є договір або контракт. Облік у картках ведеться щомісячно.

Пасажирський автотранспорт теж організаційно формується в АТП або приватній фірмі. Кожному автобусному АТП затверджується маршрутна схема. Обліку та аналізу підлягають такі показники роботи автобусів: протяжність траси (маршруту); нульовий пробіг; швидкість сполучення; час на виконання одного рейсу; час перебування автобуса на лінії; кількість рейсів за день; пробіг автобуса на маршруті.

Основним первинним документом обліку роботи автобусів і нарахування заробітної плати водіям є подорожній лист для міських і приміських маршрутів. Він випишується в одному екземплярі диспетчером і видається водію. В пасажирських АТП застосовують одноденні й багатоденні подорожні листи автобусів. Останні використовують протягом місяця.

Крім обслуговування рейсових маршрутів, автобуси АТП здійснюють перевезення за разовими замовленнями. Для цього ведеться книга замовлень, в якій реєструється рух подорожніх листів та довідок замовників. Облік експлуатаційної роботи автобусів здійснюється на основі даних подорожніх листів у картках обліку роботи автобусів, які відкриваються на місяць. Облік роботи легкових автомобілів-таксі ведеться також згідно з подорожніми листами. Робота кожного легкового автомобіля-таксі фіксується в особових картках, які потім узагальнюються у зведеній відомості обліку роботи легкових автомобілів. В ній відображаються ступінь використання парку легкових машин, простої за видами причин, виконання плану доходів, визначається економія або перевитрата палива.

Транспортно-експлуатаційне обслуговування включає в себе комплекс робіт, зв'язаних із підготовкою, відправленням і одержанням вантажів, а також послуги по транспортному обслуговуванню населення (підготовку вантажів до перевезень, організацію перевезень, навантажувально-розвантажувальні роботи, складські операції по короткотерміновому зберіганню вантажів, експедирування по зовнішньоторгових операціях, операції з обслуговування населення – приймання вантажів, їх пакування, доставка квитків додому тощо).

Виконання всіх цих робіт організовується на договірній основі. Договори, що складаються між окремими замовниками і транспортно-експедиційним підприємством (ТЕП), зводять у єдиний пакет замовлень.

Облік замовлень на виконання транспортно-експедиційних послуг ведеться в спеціальній книзі приймання замовлень. На основі даних про замовлення, які надійшли протягом доби, складається заявка на необхідну кількість автомобілів за типами й марками. Потім диспетчер складає зведену заявку, яка направляє в АТП.

Прийомні пункти ТЕП при прийманні замовлень від населення одержують готівку і оформляють квитанції про оплату вартості транспортно-експедиційних послуг.

Облік роботи автомобілів на транспортно-експедиційнім обслуговуванні ведеться працівниками ТЕР у карточці обліку роботи автомобілів. Картка заповнюється у двох екземплярах на основі добових звітів відділень (диспетчерських пунктів) і договору із замовником.

Найпоширенішою формою обліку в автотранспортних підприємствах є журнально-ордерна форма обліку. Вона застосовується, здебільшого, на великих автогосподарствах. У приватних автогосподарствах застосовується спрощена та проста форма обліку із застосуванням певного набору відомостей, залежно від кількості облікових операцій, а також Журнал-Головна. При цьому широко застосовуються ПЕОМ та типові задачі з АРМБ. В даний час впроваджується нові реєстри журнально-ордерної форми обліку.

У структурних підрозділах транспортних підприємств, виділених в окремі виробничі одиниці, які відносяться до інших галузей народного господарства (промисловість, будівництво та інші), облік витрат доходів здійснюється у відповідності до особливостей цих галузей з врахуванням специфіки автоперевезень.

Основні нормативно-правові документи з окремих об'єктів обліку на транспорті наведені в списку рекомендованої літератури [див. №№ 8, 9, 10, 11, 12, 13, 21, 22, 24, 30, 31, 34, 35, 36-62, 64, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 74, 78, 83-86, 91-95, 97, 101, 109, 114].

5.2. ОБЛІК ПЕРЕВЕЗЕНЬ ВАНТАЖІВ

5.2.1. ОБЛІК ДОКУМЕНТІВ СУВОРОЇ ЗВІТНОСТІ

Вище було охарактеризовано первинний облік автомобільних перевезень у т.ч. і перевезень вантажів. Слід зауважити, що подорожні листи і товарно-транспортні накладні, крім міжнародної товарно-транспортної накладної (у міжнародному сполученні) – типова форма № СМР та подорожнього листа службового легкового автомобіля – типова форма №3, є документами суворої звітності, що викликає і певні особливості їх обліку:

- обов'язки щодо їх обліку, зберігання й використання носять характер матеріально-відповідальну особу;
- обов'язковим є ведення журналу реєстрації виданих бланків;
- видача бланків особі, на яку покладено обов'язки щодо реєстрації виданих і повернутих подорожніх листів, товарно-транспортних накладних (далі – ТТН), здійснюється за видавчою накладною;
- списання використаних бланків подорожніх листків, ТТН провадиться за актом. Аналогічні вимоги пред'являються і до міжнародної ТТН (№ СМР) і подорожнього листа службового легкового автомобіля.

Розглянемо бухгалтерський облік бланків суворої звітності.

Згідно з П(с)БО 9 “Запаси” [44] до запасів відносяться активи, які утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг.

Бланки подорожніх листів (у деяких випадках – ТТН) використовуються (споживаються) підприємствами автотранспорту при наданні послуг і, отже, є запасами.

Облік наявності та руху бланків суворої звітності здійснюється на забалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку”.

На рахунку 08 “Бланки суворого обліку” згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку [35] такі бланки відображаються за умовною партією в установленому порядку, тобто за вартістю, визначеною відповідно до вимог Інструкції № 228/25 Міністерства статистики і Міністерства транспорту України (МТУ) від 07.08.96. (0,1 мінімального розміру заробітної плати за один бланк подорожнього листа, один комплект ТТН).

Покажемо порядок відображення надходження і вибуття бланків суворої звітності в бухгалтерському обліку із застосуванням нового Плану рахунків у вигляді таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

Облік бланків суворої звітності

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	З каси видано кошти підзвітній особі на придбання бланків суворої звітності	372	301
2	Оприбутковано бланки суворої звітності, придбані за готівковий розрахунок:		
	- за первісною вартістю	201	372
	- за умовною вартістю (0,1 мінімального розміру заробітної плати)	08	-
3	Відображено податковий кредит щодо ПДВ	641	372
4	Списано (за актом) вартість використаних бланків:		
	- за вартістю, визначеною за одним з установлених методів (наприклад, середньозваженої собівартості)	23	201
	- за умовною вартістю (0,1 мінімального розміру заробітної плати)	-	08

5.2.2. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ

У відповідності до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджених наказом Міністерства транспорту України (далі – МТУ) від 14.07.97р. №363 зі змінами і доповненнями [74], підставою для проведення розрахунків за виконані послуги є належним чином оформлені подорожні листи разом з товарно-транспортними накладними, а у випадку використання автомобіля, робота якого оплачується, виходячи з часу його роботи у замовника, -- тільки подорожні листи.

Наступний важливий аспект – порядок встановлення автогосподарством цін (тарифів) на власні послуги (роботи). В переліку транспортних послуг (робіт), ціни (тарифи), які можуть регулюватися органами виконавчої влади, послуги з транспортування вантажів автомобільним транспортом, екепедирування вантажів, а також вантажно-розвантажувальні роботи відсутні. Звідси випливає, що підприємства автотранспорту, які займаються перевезенням вантажів, у своїй діяльності використовують вільні ціни й тарифи, тобто встановлюють їх на власний розсуд.

Автогосподарства також вільні у виборі форми розрахунків за надані послуги (роботи): бартер (грошові кошти не використовуються); розрахунки із застосуванням векселів; передплата та ін.

Згідно з Планом рахунків [35] для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також від надзвичайних подій використовуються рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”.

Операційною відповідно до П(с)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” [39] вважається основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. Таким чином, для підприємства автотранспорту операційною буде діяльність із надання транспортних і експедиторських послуг, вантажно-розвантажувальних робіт тощо.

Доходи від операційної діяльності (у даному випадку – від надання послуг, робіт) відображаються на рахунку 70 “Доходи від реалізації” субрахунок 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” і на рахунку 71 “Інший операційний дохід”.

По кредиту субрахунку 703 відображається збільшення (одержання) доходу (без зменшення на суму непрямих податків), по дебету – належна до сплати до бюджету сума непрямих податків (ПДВ та інших податків, передбачених законодавством), а також списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати” субрахунок 791 “Результат основної діяльності”.

Також на субрахунку 703 слід відображати суми зборів за оголошену цінність вантажу при перевезеннях з відповідальністю автогосподарства й виконання допоміжних операцій. В порядку закриття субрахунку 703 ці суми (за вирахуванням податків) потраплять на рахунок 79 “Фінансові результати” субрахунок 791 “Результат основної діяльності”.

Штрафи, пеня й неустойки (за простій автомобілів з вини клієнтів у пунктах навантаження й розвантаження понад встановлені норми часу і в гаражі; за пробіг автомобіля, спричинений перевезенням, що не відбулося внаслідок пред’явлення до перевезення вантажу, не передбаченого замовленням або призначеного в інший пункт тощо), що визнані боржником або щодо яких отримано рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, згідно з новим Планом рахунків обліковуються на рахунку 71 “Інший операційний дохід” субрахунок 715 “Отримані штрафи, пеня, неустойки”.

Суми, що відшкодовуються автогосподарству за пробіг автомобіля до місця роботи і назад, обліковуються на рахунку 71 субрахунок 719 “Інші доходи від операційної діяльності”. При цьому по кредиту субрахунків 715 і 719 відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету – належні до сплати до бюджету суми непрямих податків (за наявності бази оподаткування), а також списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”, субрахунок 791 “Результат основної діяльності”.

При відображенні доходів від здійснення операційної діяльності в бухгалтерському обліку слід враховувати ряд вимог, що висувуються Національними стандартами до ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Так, необхідно додержуватися принципу “нарахування й відповідності доходів і витрат” (ст. 4 Закону “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. №996 – XIV [78]), згідно з яким, зокрема, доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Ще один важливий момент – визнання доходу. Під визнанням доходу розуміється можливість відображення власне доходів у бухгалтерському обліку і фінансової звітності.

Дохід, пов’язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо достовірно може бути оцінено результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінено за наявності всіх нижченаведених умов:

- існує можливість достовірної оцінки доходу;
- існує імовірність надходження економічних вигод від надання послуг;
- існує можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

- існує можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг і необхідних для їх завершення (п. 10 П(с)БО 15 "Дохід", [50]).

Якщо дохід (виручку) від надання послуг не може бути достовірно визначено, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі здійснених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо підприємство припускає, що понесені ним витрати не будуть відшкодовані, дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, отриманих або належних до одержання.

Визначення справедливої вартості ідентифікованих активів і зобов'язань наведено в додатку до П(с)БО 19 "Об'єднання підприємств" [54].

Облік доходів від реалізації послуг (робіт) автотранспортом відображається в журналі 6, тут ведеться синтетичний облік (див. таблицю 5.2).

Таблиця 5.2

Облік витрат і доходів автотранспортного підприємства при разовому перевезенні вантажів

№п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Надано послугу з перевезення вантажу	361	703	120
2	Відображено податкове зобов'язання щодо ПДВ	703	641	20
3	Списано вартість витраченого пального	803 23	203 803	
4	Нарахована заробітна плата водію	811	661	
5	Здійснено нарахування на заробітну плату водія:			
	- на пенсійне забезпечення	821	651	
	- на соціальне страхування	822	652	
	на страхування на випадок безробіття	823 23	653 811	
6	Заробітну плату й нарахування віднесено на витрати з надання послуг	23 23 23	821 822 823	
7	Витрати на надання послуги списано на собівартість	903	23	Вартість витраченого пального, зарплата і нарахування на зарплату
8	Отримано оплату від замовника	311	361	120
9	Списано на фінансовий результат:			Собівартість послуги
	- собівартість	791	903	
	- дохід	703	791	100

Коли між автотранспортним підприємством і підприємством замовником укладений договір на надання послуг на тривалий період, то в таких випадках передбачена передплата (видача авансу). Розглянемо це на прикладі (див. табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Облік витрат і доходів автотранспортного підприємства при здійсненні перевезень на основі довгострокових договорів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Отримано аванс від підприємства замовника	311 (301)	681	1200
2	Відображено податкове зобов'язання щодо ПДВ	643	641	200
3	Відображено надання першої послуги з транспортування вантажу	361	703	240
4	Списано відповідну суму раніше нарахованих зобов'язань щодо ПДВ	703	643	40
5	Списано понесені витрати	903	23	80
6	Зараховано аванс у рахунок наданої послуги	681	361	240
7	Відображено надання другої послуги	361	703	360
8	Списано відповідну суму раніше нарахованих зобов'язань щодо ПДВ	703	643	60
9	Списано понесені витрати	903	23	120
10	Зараховано аванс у рахунок наданої послуги	681	361	360
11	Повернено залишок авансу	681	311(301)	600
12	Зменшено розмір податкових зобов'язань (методом червоне "сторно")	643	641	100
13	Списано на фінансовий результат:			
	- собівартість	791	903	200
	- дохід	703	791	500

Автотранспортні підприємства можуть здійснювати вантажні перевезення і в межах бартерного договору, тоді в бухгалтерському обліку операції будуть відображатись дещо в зміненому варіанті (див. табл. 5.4).

В тих випадках, коли з вини підприємства замовника прийняття вантажу у вказаний (застережний) термін не відбулось автотранспортне підприємство має право застосувати штрафні санкції, тобто вимагати від замовника напряму, або через арбітражний суд стягнення суми понесених витрат та штрафів, що підлягають сплаті за порушення умов договору.

Ці операції у бухгалтерському обліку автотранспортного підприємства будуть відображені таким чином (див. табл. 5.5).

Таблиця 5.4
Облік витрат і доходів автотранспортного підприємства при здійсненні перевезень на основі бартерного договору

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Отримано матеріали від підприємства замовника	201	631	1000
2	Нараховано податковий кредит щодо ПДВ	644	631	200
3	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	643	641	200
4	Відображено надання послуги з транспортування вантажу	361	703	1200
5	Списано суму нарахованих податкових зобов'язань.	703	643	200
6	Відображено податковий кредит	641	644	200
7	Списано витрати на виконання послуги	903	23	
8	Списано на фінансовий результат: - собівартість - дохід	791 703	903 791	1000
9	Відображено зарахування заборгованостей	631	361	1200

Таблиця 5.5
Облік одержаних компенсацій і штрафів при порушенні застережного терміну замовником

№п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Нараховано суму, що підлягає стягненню	361	703	180
2	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	703	641	30
3	Нараховано суму визнаних штрафних санкцій	361 715	715 791	30 30
4	Отримано відшкодування понесених витрат від підприємства замовника	311 (301)	361	180
5	Отримано суму штрафних санкцій	311 (301)	361	30

Роботи (послуги) з транспортування вантажів досить матеріаломісткі: при експлуатації автомобіля витрачаються ПММ, зношуються шини й деталі автомобіля. Такі витрати перебивають витрати, пов'язані з оплатою праці водіїв, управлінського персоналу, сплатою податків. Звідси й випливають вимоги, що пред'являються до їх обліку.

Порядок відображення витрат у бухгалтерському обліку регламентується П(с)БО 16 "Витрати" [51]. Можна виділити такі основні групи витрат підприємства автотранспорту:

- витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів (ПММ);
- амортизаційні відрахування;
- витрати на ремонт і технічне обслуговування рухомого складу;
- заробітна плата водіїв;
- сплата податків і зборів.

Перш ніж перейти до розгляду порядку відображення зазначених змін у бухгалтерському і податковому обліку, розглянемо питання придбання й обліку ПММ.

До пально-мастильних матеріалів належать: паливо (бензин, гас, дизельне паливо, газ), масла (моторні, трансмісійні, спеціальні), консистентні мастила і спеціальні рідини (гальмівні, амортизаційні).

Порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску й обліку нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України всіх форм власності регламентується однойменною інструкцією №81/38, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 7.10.99 р. за №685/3978 [12].

Можна виділити два основні види заправлення автомобільного транспорту: через стаціонарні пункти заправлення машин на виробничих дільницях свого підприємства, а також через пости заправлення транспортних засобів мастилами в пунктах технічного обслуговування або в ремонтних майстернях і через сторонні автозаправні станції (далі – АЗС).

Облік нафтопродуктів у місцях зберігання ведеться матеріально-відповідальними особами в картках складського обліку згідно з типовою формою № М-12 первинної облікової документації Міністерства статистики України або в книгах, що містять реквізити, які вказуються в картках складського обліку, окремо по кожному найменуванню й марці нафтопродукту.

На стаціонарних пунктах заправлення машин облік нафтопродуктів ведеться в тих одиницях виміру, в яких такі нафтопродукти прийняті матеріально-відповідальними особами.

На підставі оформлених в устаювленому порядку первинних документів до карток (книг) заносяться дані про надходження й відпуск нафтопродуктів і виводяться кількісні залишки після кожного запису або після запису останньої операції дня.

Порядок приймання нафтопродуктів регулюється п.п. 4.1.3. розділу 4 Інструкції №81/38 [12]. Виділимо з неї такі найважливіші моменти:

1. Під час приймання нафтопродуктів на склад для поповнення їх запасів необхідно перевірити їх густину і відповідно до обсягу (ступеня заповнення) резервуарів визначити масу;

2. При прийнятті нафтопродуктів матеріально-відповідальною особою, із якою укладено договір про повну матеріальну відповідальність, має складатися акт;

3. У товарно-транспортній накладній в обов'язковому порядку мають бути зазначені найменування нафтопродуктів, густина, температура, обсяг і загальна маса. Відповідність фактичних показників до зазначених у супровідних документах перевіряється матеріально-відповідальною особою;

4. Оприбуткування фактично отриманих нафтопродуктів провадиться на підставі супровідних документів постачальників з оформленням приймального акта за типовою формою № М-7 первинної облікової документації Міністерства статистики України.

Видача водіям нафтопродуктів здійснюється з вимірюванням відпущеної кількості пального в одиницях об'єму (літрах), мастил – в одиницях маси (кілограмах).

Кількість відпущених нафтопродуктів записується до відомості обліку видачі нафтопродуктів за формою № 38-НП (додаток 38 до Інструкції №81/38, [12]), в якій за отримані нафтопродукти розписується водій, а в подорожньому листі – матеріально-відповідальна особа, що відпустила нафтопродукт.

На підставі документів, за якими на підприємстві провадились прийняття і відпуск нафтопродуктів (товарно-транспортної накладної, відомості обліку відпуску пального і мастильних матеріалів, відомості визначення густини й температури, що засвідчують правильність перерахунку кількості нафтопродуктів з об'ємних одиниць у масові та навпаки), матеріально-відповідальна особа складає звіт про рух нафтопродуктів за формою № 40-НП (додаток 40 до Інструкції № 81/38, [12]).

Звіт разом з документами про оприбуткування й витрати в терміни, встановлені керівником підприємства, направляється до бухгалтерії підприємства і є підставою для відображення обліку руху нафтопродуктів.

Бухгалтерський облік нафтопродуктів автопідприємство веде на субрахунок 203 "Паливо" рахунка 20 "Виробничі запаси". До цього рахунку підприємство також може відкривати відповідні субрахунки:

2031 "Нафтопродукти на складах";

2032 "Нафтопродукти, закуплені на автозаправочних станціях (даді – АЗС)";

2033 "Паливо в баках транспортних мір повної місткості";

2034 "Газоподібне паливо";

2035 "Тверде паливо".

На субрахунок 2031 "Нафтопродукти на складах" обліковуються наявність і рух усіх видів нафтопродуктів, які отримані для експлуатації транспортних засобів та за іншою метою і знаходяться в пунктах заправлення, на виробничих ділянках. Підставою для запису по дебету

субрахунку 2031 є первинні документи, за якими матеріально-відповідальні особи оприбутковують нафтопродукти. По кредиту субрахунку 2031 провадиться списання нафтопродуктів із підвіту матеріально-відповідальних осіб на підставі відомостей обліку видачі нафтопродуктів, вимог, накладних, лімітно-зібраних карток (форма №38-НП [12]), топових форм первинної облікової документації № М-8, М-9, М-10, М-11 Міністерства статистики України.

При цьому дебетуються субрахунки:

- 2031 "Нафтопродукти на складах" – на вартість відпущеного бензину і дизельного палива іншим матеріально-відповідальним особам;

- 2033 "Паливо в баках транспортних мір повної місткості" – на вартість бензину і дизельного палива, відпущеного водіям;

- 23 "Виробництво" або 803 "Витрати палива й енергії" та ін.

На субрахунок 2032 "Нафтопродукти, закуплені на АЗС" обліковуються нафтопродукти, закуплені на АЗС загального користування. Облік ведеться в одиницях виміру, зазначених у відпускних документах, і у вартісному вираженні.

Аналітичний облік ведеться матеріально-відповідальними особами за видами й марками нафтопродуктів.

Матеріально-відповідальна особа, яка веде облік нафтопродуктів, отриманих водіями на АЗС за готівку або за відомостями, оприбутковує нафтопродукти на підставі корінців таких чеків або відомостей.

З підвіту матеріально-відповідальної особи вартість нафтопродуктів списується на підставі поданих нею звітів про рух нафтопродуктів (форма №40-НП, додаток 40 до Інструкції №81/38 [12]). При цьому на вартість бензину і дизельного палива дебетується субрахунок 2033 "Паливо в баках транспортних мір повної місткості".

На субрахунок 2033 "Паливо в баках транспортних мір повної місткості" обліковуються бензин і дизельне паливо, отримані водіями безпосередньо в пунктах заправлення підприємства, а також на АЗС.

Бухгалтерський облік бензину і дизельного палива на субрахунок 2033 ведеться по підприємству в цілому або з діленням на автоколони, бригади. Для цієї мети на кожний об'єкт відкриваються одна картка на кожну марку бензину й одна картка на кожну марку дизельного палива, до яких записуються дані про рух пального і його вартість.

Дані про наявність пального в баках щомісяця підтверджують актом зняття залишків.

Підставою для списання бензину і дизельного палива на витрати виробництва є накопичувальні відомості даних подорожніх листів про фактичні витрати пального за звітний період. Зазначені відомості приймаються до обліку після звіряння записів у них із даними подорожніх

листів, про що працівник підприємства, який веде оперативний облік пального, робить у відомості відповідну позначку.

До обліку зносу автомобільного транспорту в сумі нарахованої амортизації згідно Планом рахунків використовується пасивний балансовий рахунок 131 "Знос основних засобів".

У зв'язку з тим, що формування собівартості послуг (робіт, товарів, продукції) здійснюється щомісяця, нарахування зносу доцільно провадити за нормою амортизації в розмірі 1/3 від встановленої величини.

Згідно з Планом рахунків нарахована амортизація з кредиту рахунка 131 "Знос основних засобів" списується до дебету рахунка 831 "Амортизація основних засобів", а потім – із кредиту рахунка 831 до дебету рахунка 23 "Виробництво" (91 "Загальновиробничі витрати").

Наступна стаття витрат підприємства автотранспорту – витрати на ремонт і технічне обслуговування (далі – ТО) рухомого складу. Порядок проведення такого обслуговування і ремонтів регламентується Положенням про технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Міністерства транспорту України від 30.03.98 р. №102 [67]. Норми цього Положення поширюються на юридичних і фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють експлуатацію, технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів незалежно від форм власності.

Залежно від періодичності розрізняють такі види ТО:

- щоденне обслуговування (ЩО);
- перше технічне обслуговування (ТО – 1);
- друге технічне обслуговування (ТО – 2).

Відносно вище перелічених видів технічного обслуговування можна зазначити таке. В реєстрах бухгалтерського обліку витрати на проведення ТО, що складаються, як правило, з витрат на придбання матеріальних цінностей, оплату праці виконавців, відображаються такими записами: на вартість списаних зі складу матеріальних цінностей, виданих для виконання ТО автотранспорту, згідно з Планом рахунків -- Дт 801 "Витрати сировини і матеріалів", Дт 803 "Витрати палива і енергії", Дт 806 "Витрати запасних частин" – Кт 201 "Сировина і матеріали", Кт 203 "Паливо", Кт 207 "Запасні частини" із щомісячним списанням фактичних витрат по виконаних ТО з кредиту рахунків 801, 803, 806 по дебету рахунка 23 "Виробництво" (91 "Загальновиробничі витрати").

Списання автомобільних шин здійснюється залежно від пробігу шини відповідно до норм.

Витрати, пов'язані із заміною автомобільних шин і акумуляторів, протягом звітного періоду збираються, згідно з Планом рахунків, – по дебету рахунка 806 "Витрати запасних частин" у кореспонденції з кредитом рахунка 207 "Запасні частини" і в кінці періоду списуються по дебету рахунка

23 "Виробництво" (91 "Загально виробничі витрати" з наступним розподілом) із кредиту рахунка 806.

Наступна стаття витрат – витрати на оплату заробітної плати водіям. Підставою для її нарахування є подорожні листи, таблиць виходу на роботу.

У бухгалтерському обліку нарахування заробітної плати водіям й обов'язкових зборів відображається таким записом: Дт 81 "Витрати на оплату праці" (відповідні субрахунки) – Кт 661 "Розрахунки за заробітною платою", а потім Дт 23 "Виробництво" – Кт 81 або відразу Кт 661 – Дт 23 (якщо підприємство не використовує рахунки класу 8 "Витрати за елементами").

Певні витрати підприємство автотранспорту несе також при сплаті податків й зборів, вплив яких на господарську діяльність і відповідно на кінцеву вартість послуг досить значний. Зокрема, підприємства автотранспорту нараховують податок із власників автотранспорту, диференційованих до об'єму циліндрів двигунів (див. таблицю 5.6).

Таблиця 5.6

Ставки податків на вантажні автомобілі

Автомобілі вантажні з об'ємом циліндрів двигуна:	
До 8200 куб.см.	10 грн. за 100 куб. см.
Від 8201 куб.см. до 15000 куб.см.	15 грн. за 100 куб.см.
Від 15001 куб.см. і більше	20 грн. за 100 куб.см.

У бухгалтерському обліку нарахування податку з власників транспортних засобів відображається записом: Дт 84 "Інші операційні витрати" – Кт 641 "Розрахунки за податками" і потім – Дт 92 "Адміністративні витрати" – Кт 84 "Інші операційні витрати".

5.3. ОБЛІКОВО-ПРАВОВІ ОСОБЛИВОСТІ МІЖНАРОДНИХ ПЕРЕВЕЗЕНЬ

Одним із напрямків діяльності будь-якої країни є налагодження механізму здійснення експортно-імпорتنних операцій, які, безперечно, включають у себе організацію перевезень вантажів автомобільним транспортом у міжнародному сполученні.

Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні тут утрачають свою силу. При перевезеннях на міжнародних сполученнях основоположним документом є Митна конвенція про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки міжнародних дорожніх перевезень від 14 листопада 1975 р.[24]. Україна до цієї конвенції приєдналася тільки з прийняттям Закону України від 15 липня 1994 р. № 117/94 – ВР "Про участь України в Митній конвенції про міжнародне

перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП 1975 року) [101].

Щоб розпочати виконання перевезень, суб'єкт підприємництва повинен задовольнити ряд вимог, що ставить Положення про порядок допуску автоперевізників України до виконання міжнародних перевезень вантажів із використанням книжки МДП, затвердженої наказом Державної Митної служби України від 21 липня 1999 р. №455 [64]. Одне з яких вимагає наявності у суб'єкта господарювання ліцензії Міністерства транспорту України на право здійснення Міжнародних перевезень вантажів автомобільним транспортом.

Слід пам'ятати, що бланки ліцензій є документами суворої звітності, що спричинює ряд особливостей їх зберігання і обліку.

Розмір плати за видачу ліцензій на право здійснення перевезень автомобільним транспортом у міжнародному сполученні (крім країн СНД) відповідно до постанови КМУ "Про розміри і порядок зарахування плати за видачу і переоформлення ліцензій на здійснення певних видів підприємницької діяльності" від 4 січня 1999 р. №6 [96] становить:

- для суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб – 12 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (далі – НМДГ) (станом на 1.05.2002 року – 17 грн.);

- для приватних підприємців – фізичних осіб – 2 НМДГ.

Розмір плати за переоформлення ліцензії відповідно до цієї постанови складає:

- у випадку своєчасного подання заяви про переоформлення ліцензії (протягом 10 днів з дня державної реєстрації зміни місцезнаходження, найменування пов'язана з реорганізацією, або зміни відомостей, зазначених у ліцензії, виданій громадянину-підприємцю) таким суб'єктом підприємницької діяльності сплачується 40% суми плати за видачу ліцензії, але не більше 5 НМДГ;

- у випадку несвоєчасного подання заяви (про переоформлення ліцензії) суб'єктом підприємницької діяльності сплачується сума, що дорівнює платі за видачу ліцензії (тобто 12 або 2 НМДГ).

Термін дії ліцензії встановлюється органом, що її видав (Міністерством транспорту України), але не може бути меншим за 3 роки.

Починаючи з 01.01.2000р., при відображенні витрат на придбання ліцензії в бухгалтерському обліку слід керуватися П(с)БО 8 "Нематеріальні активи" [43].

Ліцензія відноситься до групи "Інші нематеріальні активи", оскільки представляє собою право на проведення діяльності.

Первісна вартість (за якою нематеріальний актив зараховується на баланс підприємства) придбаного нематеріального активу (в даному випадку – ліцензії) складається з ціни (вартості) придбання (12 або 2 НМДГ),

непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із його придбанням.

Як уже зазначалося раніше, ліцензія відноситься до групи "Інші нематеріальні активи", отже, обліковується на субрахунок 127 з ідентичною назвою. Згідно Плану рахунків та з урахуванням вимог П(с)БО [43] в реєстрах бухгалтерського обліку операції, пов'язані з одержанням ліцензії, відображаються такими записами:

- на рахунок Міністерства транспорту України перераховано грошові кошти в сумі вартості ліцензії, що видається: Дт 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" – Кт 311 "Поточні рахунки в національній валюті";

- відображено вартість ліцензії у складі нематеріальних активів: Дт 127 "Інші нематеріальні активи" – Кт 685;

- відображено парухування зносу: Дт 92 "Адміністративні витрати" – Кт 133 "Знос нематеріальних активів".

5.4. ОБЛІК ПАСАЖИРСЬКИХ ПЕРЕВЕЗЕНЬ

Згідно до Правил надання послуг пасажирського автомобільного транспорту, затверджених постановою КМУ від 18.02.97 р. №176 [73] послуги ці поділяються на автобусні й таксомоторні.

Автобусні перевезення – це переміщення людей і багажу за допомогою автобусів, до яких відносяться:

- міські (перевезення за маршрутами в межах території міста, іншого населеного пункту);

- приміські (перевезення за маршрутами довжиною до 50 км незалежно від адміністративно-територіального поділу, крім міських маршрутів);

- міжміські (до них відносяться внутрішньо обласні перевезення за маршрутами, довжина яких перевищує 50 км і які проходять у межах Автономної Республіки Крим, області, та міжобласні перевезення за маршрутами, довжина яких перевищує 50 км і які виходять за межі Автономної Республіки Крим, області);

- міжнародні (перевезення за маршрутами, що виходять за межі державного кордону України);

- туристичні (перевезення пасажирів за завчасно визначеними маршрутами з туристичною метою);

- на замовлення (перевезення на погоджених перевізником і замовником умовах за визначеним ними маршрутом);

- вантажопасажирські (перевезення пасажирів із вантажем вантажопасажирськими автомобілями можуть виконуватися на замовлення або за встановленими маршрутами. Вимоги щодо організації таких перевезень встановлюються Мінтрансом України).

Перевезення пасажирів за міськими й приміськими маршрутами можуть виконуватися в режимі звичайних, експресних і маршрутних таксомоторних перевезень.

Експресні перевезення – переміщення пасажирів і багажу за маршрутами з обмеженою кількістю зупинок і скороченим часом поїздки.

Маршрутні таксомоторні перевезення – це перевезення пасажирів мікроавтобусами й автобусами за встановленими маршрутами (далі – таксомоторні маршрути) з обов'язковим наданням місць для сидіння. Вимоги до організації маршрутних таксомоторних перевезень устанавлюються Мінтрансом.

Таксомоторні перевезення – це перевезення пасажирів і багажу у таксі.

Питання організації маршрутів, організації автобусних і маршрутних таксомоторних перевезень, укладення договорів про організацію перевезень регулюються Порядком і умовами організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом, затвердженим Наказом Міністерства транспорту України від 21.01.98 р. №21 [69].

Відкриття, закриття й зміна маршрутів провадиться перевізником після вивчення пасажиропотоків і моделювання маршрутних і міжрайонних сполучень, огляду доріг і дорожніх об'єктів на маршрутах на підставі домовленості з власниками цих дорожніх об'єктів або їх уповноваженими особами.

Власниками дорожніх об'єктів виступають місцеві органи влади (якщо йдеться про міські які бажають займатися перевезеннями пасажирів, укладають відповідні договори.

На маршрут оформляється паспорт, який містить відомості про дату відкриття, схему, характеристику маршруту, розклад руху, акт виміру довжини маршрутів і випробувального рейсу, таблицю вартості проїзду тощо.

Перевезення пасажирів здійснюються на підставі одного з нижчезазначених документів:

- квитка, що засвідчує право громадянина на користування автомобільним транспортом і на перевезення за плату багажу на міських (у тому числі маршрутних таксомоторних), приміських і міжміських маршрутах;

- довгострокового договору про перевезення організованих груп дітей, зразок якого затверджено наказом Мінтрансу й Міносвіти України від 10.12.97 р. № 431/7, договору разового перевезення організованих груп дітей у формі замовлення, зразок якого затверджено наказом Мінтрансу і Міносвіти від 09.01.98 р. №4/8, а також дозволу на перевезення організованих груп дітей, зразок якого затверджено наказом Мінтрансу і Міносвіти від 09.01.98 р. №5/9;

- зовнішньоекономічного договору про спільну діяльність, пов'язану з міжнародним регулярним перевезенням пасажирів, або договору про міжнародні нерегулярні та маятникові автомобільні перевезення пасажирів;

- довгострокового договору на перевезення туристів, зразок якого затверджено наказом Мінтрансу і Держкомтуризму України від 10.12.97 р. №433/5, і договору разового перевезення туристів, зразок якого затверджено наказом Мінтрансу і Держкомтуризму від 09.01.98 р. № 6/4;

- договору про спільну діяльність, пов'язану з обслуговуванням пасажирів автомобільним транспортом.

Ціни на послуги з перевезення пасажирів і багажу автомобільним транспортом підлягають державному регулюванню.

До плати за проїзд не включаються страховий платіж із пасажирів на страхування від нещасних випадків на транспорті та ПДВ.

Плата за перевезення багажу, допущеного до транспортування, встановлюється за кожне місце залежно від відстані.

Тарифи на перевезення пасажирів у міському транспорті регулюються відповідними нормативними актами органів виконавчої влади.

Одиницею виміру пасажирських перевезень є поїздка пасажирів.

Право громадянина на користування автомобільним транспортом і на перевезення за плату багажу на міських (у тому числі маршрутних таксомоторних), приміських і міжміських маршрутах посвідчується квитком (талоном).

Разовий квиток (талон) дає право громадянину на одну поїздку в одному виді транспорту. Абонементний квиток дає право на користування одним або більше видом громадського транспорту протягом терміну дії цього квитка, що вказується на такому абонементному квитку.

Питання зберігання, видачі та обліку всіх видів квитків на проїзд в автобусах регулюється Інструкцією про порядок постачання, зберігання, видачі та обліку всіх видів квитків на проїзд в автобусах і таксомоторах, контролю й обліку виручки від перевезення пасажирів і балансу, затвердженню наказом Міністерства автомобільного транспорту України від 2.01.84 р. [11].

Квитки, у відповідності до Інструкції №1, обліковуються на рахунку 201 "Сировина і матеріали" за фактичною вартістю їх придбання і водночас в кількісному вимірі за їх номінальною вартістю -- на забалансовому рахунку 08 "Бланки суворого обліку".

З працівниками, призначеними для виконання операцій з одержання, транспортування, зберігання, видачі, реалізації квитків, має проводитись інструктаж із наступним укладанням договору про повну матеріальну відповідальність.

У первинних і облікових документах, що використовуються для оформлення і відображення приймання, одержання і оприбуткування,

відпуску, реалізації квитків, повинні вказуватись кількість, серії і номери квитків по кожному виду і номінальної вартості окремо.

Статтею 1 Закону про ЕККА [84] встановлено, що підприємства, установи та організації всіх форм власності та громадяни – суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють розрахунки зі споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування й послуг за готівку, зобов'язані провадити розрахунки зі споживачами через належним чином зареєстровані електронні контрольно-касові апарати.

Відповідно до Переліку окремих форм діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, специфіка яких дозволяє здійснювати розрахунки зі споживачами без застосування електронних контрольно-касових апаратів з використанням товарно-касових книг, затвердженого Наказом Міністерства економіки України від 12 березня 1998 року №24 [30], надання послуг населенню з видачею талонів і квитків (з нанесеними друкарським способом серією, номером і номінальною вартістю) в пасажирському транспорті міського, приміського і міжміського сполучення може здійснюватися з використанням товарно-касових книг. При цьому згідно з роз'ясненнями Мінекономіки України ця норма діє при оплаті проїзду безпосередньо в салонах автобусів приміського й міжміського сполучення.

На нашу думку, ця норма також має поширюватися і на перевезення пасажирів в автобусах і мікроавтобусах (маршрутних таксі), здійснювані в міському сполученні (із видачею квитків або талонів), що безпідставно намагаються спростувати податкові органи.

Слід пам'ятати, що відповідно до роз'яснень Мінекономіки України від 26.01.99 р. № 55-24/61, Мінтрансу України від 26.01.99 р. № 6/25-4-114 і ДПА України від 26.01.99 р. №581/5/23-3116, погоджених з Держкомітету з питань розвитку підприємництва, в мікроавтобусах і автобусах підприємств транспорту і громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, що надають платні послуги на маршрутних таксомоторних перевезеннях пасажирів на міських маршрутах на підставі угод між перевізниками і місцевими органами влади, плата за проїзд здійснюється за квитками, форма яких встановлена Мінтрансом України і відповідає вимогам наказу № 24 [30].

Досить актуальним є питання про необхідність застосування водіями і кондукторами для обліку квитків і виручки квитково-облікових листів форми 11-АП (застосовуються в міському й приміському сполученні) і 12-АП (застосовуються в міжміському сполученні), які є бланками суворої звітності.

Квитково-облікові листи як форма звітності на підприємствах транспорту, що надають послуги з перевезення пасажирів, введені в дію Наказом МТУ "Затвердження форм квитково-облікових листів" від 24.04.96 р. №133. Роз'яснення з цього приводу надано в листі ДПАУ "Про надання

роз'яснень щодо застосування квитково-облікових листів на пасажирському транспорті" від 05.07.99 р. №8083/7/ 23-303 [90], в якому, зокрема, зазначено, що такі листи можуть використовуватися тільки на підприємствах Міністерства транспорту.

Синтетичний облік операцій, пов'язаних з пасажирськими перевезеннями, відображаються на рахунках обліку таким шляхом (див. таблицю 5.7).

Таблиця 5.7

Синтетичний облік перевезення пасажирів і вантажів -

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Оприбутковано отримані бланки квитків за фактичною вартістю	201	631
2	Отримані бланки відображено за номінальною вартістю на забалансовому рахунку	08 /Квитки на складі	-
3	Відображено податковий кредит щодо ПДВ (якщо на підприємство не поширюється пільга щодо ПДВ)	641	631
4	Оплачено рахунок постачальника бланків	631	311
5	Квитки видано під звіт кондуктору (водію)	08/Квитки, видані під звіт	08/Квитки на складі
6	Здано виручку від реалізації квитків до каси підприємства	311	703
7	Відображено зобов'язання щодо ПДВ (якщо на підприємство не поширюється пільга щодо ПДВ)	703	641
8	Списано витрати, пов'язані з наданням послуг із перевезення	23	803,811,821, 822,823
		903	23
		791	903
9	Відображено результат від реалізації (списано дохід)	703	791
10	Страховій компанії нараховано суму страхових платежів	704	685
		791	704
11	Страховій компанії перераховано суму страхових платежів	685	311
12	Отримано дотації з місцевого бюджету в рахунок відшкодування збитків підприємства транспорту	311	48
		48	703
13	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ на відповідну суму податку	703	641
14	Квитки, списані з підзвіту водія (кондуктора)	-	08"Квитки видані під звіт"

При здійсненні міжнародних перевезень пасажирів і багажу слід враховувати такі моменти:

- суб'єктам підприємництва у своїй діяльності слід керуватися Правилами надання послуг пасажирського автомобільного транспорту, затвердженого від 18.02.97 р. №176 [73], Конвенцією про міжнародні автомобільні перевезення пасажирів і багажу, підписаною 09.10.97 р. і ратифікованою 08.04.99 р. відповідно до Закону України від 08.04.99 р. № 581-XIV [13];

- операції з надання таких послуг підлягають ліцензуванню;
- обкладаються податком на додану вартість за нульовою ставкою операції з надання транспортних послуг із перевезення пасажирів за межами митного кордону України, а саме:

- від пункту за межами державного кордону України до пункту проведення митних процедур із випуску пасажирів з-під митного контролю на митну територію України (включаючи внутрішні митниці);

- від пункту проведення митних процедур із випуску пасажирів за межі митного кордону України (включаючи внутрішні митниці) до пункту за межами державного кордону України;

- між пунктами за межами митного кордону України.

При цьому слід враховувати, що у разі, якщо надання значущих транспортних послуг здійснюється у вигляді брокерських, агентських або комісійних операцій з транспортними квитками, проїзними документами, укладення договорів або на підставі рахунків із транспортування пасажирів довіреною особою перевізника, операції з надання таких послуг обкладаються податком за ставкою 20 відсотків.

Як уже зазначалося раніше, таксомоторні перевезення – це перевезення пасажирів і багажу таксі.

Відповідно до п.2 розділу “Загальні положення” Правил №176 [73] таксі – це спеціальний легковий автомобіль, оснащений таксометром і призначений для перевезення пасажирів і багажу в порядку індивідуального користування.

Звідси випливає, що таксі не відноситься до автомобільного транспорту загального користування. Отже, - суб'єкти підприємництва, що займаються таксомоторними перевезеннями, права на пільгу щодо податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів не мають. Так само суб'єкти підприємництва, зайняті таксомоторними перевезеннями, не мають пільги щодо ПДВ.

Крім таксометра, на таксі мають бути встановлені: сигнальний ліхтарик із зеленим і червоним світлом, розміщений у верхньому правому куті лобового скла і розпізнавальний ліхтар оранжевого кольору, встановлений на даху таксі з нанесеною на нього композицією з чорних квадратів, розміщених у шаховому порядку.

При перевезенні пасажирів таксі має застосовуватися подорожній лист форми 1-ТС.

Згідно з Інструкцією № 320 власник автомобіля, який бажає займатися перевезенням пасажирів, повинен мати автомобіль, оснащений відповідно до Правил №176 (73) (зокрема, мати таксометр), а також мати бланки чеків і змінних звітів установленого зразка (додатки 1,2 до Інструкції №320.

Таксометр – це лічильник, яким оснащується таксі та, який показує відповідний розмір плати за проїзд пасажирів.

У нинішній момент можуть застосовуватися три види таксометрів: “Пульсар – У”, “Елтакс-01ФТ” і “ТАЕ – Л”.

Таксометри підлягають реєстрації у державній податковій інспекції за місцезнаходженням суб'єкта підприємницької діяльності.

Чек (форму чека наведено в додатку 1 до Інструкції №320) прирівнюється до документів суворої звітності та видається водієм кожному пасажирові під час проведення розрахунку за транспортну послугу. Чек виписується у двох примірниках під копіювальний папір. Перший примірник водій віддає пасажирові, другий залишає у себе.

Крім чеків, водієм заповнюються змінні звіти, які також прирівнюються до документів суворої звітності і заповнюються за результатами роботи за зміну. Журнал бланків змінних звітів підлягає зберіганню протягом 3 років.

Власник таксометра до 15 числа місяця, наступного за звітним, незалежно від того, здійснювалася підприємницька діяльність, чи ні, повинен забезпечити щомісячне подання звіту про використання таксометра до державної податкової інспекції за своїм місцезнаходженням.

У випадку, якщо юридична або фізична особа є власником відразу декількох автомобілів таксі, нею подається зведений звіт відразу на всі автомобілі (а точніше, таксометри).

Незважаючи на те, що оплата послуг з перевезення громадян у таксі, як правило, здійснюється за готівкові грошові кошти, пред'являти патент при наданні таких послуг не потрібно. Згідно із Законом про патентування патентуванню, зокрема, підлягає діяльність із надання побутових послуг за готівку. Перелік послуг, що належать до побутових і підлягають патентуванню, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27.04.98 р. №576 [31]. Діяльність із перевезення пасажирів таксі до цього переліку не входить і, отже, патентуванню не підлягає.

Тут також слід зауважити, що діяльність із здійснення автобусних і таксомоторних перевезень пасажирів і багажу, починаючи з 01.09.99 р., підлягає сертифікації (наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації “Про внесення доповнень до Переліку продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні, та до Термінів введення

обов'язкової сертифікації окремих видів продукції в Україні" від 5 травня 1999 року № 205).

5.5. ОБЛІК ЕКСПЕДИЦІЙНИХ ПОСЛУГ

Експедирування (супроводження) вантажів є одним з видів послуг, тісно пов'язаним із транспортними перевезеннями.

Експедиторські організації, надаючи послуги, якщо це впливає з договору транспортної експедиції, виступають у ролі повірених або комісіонерів, тобто посередників.

Вартість винагороди щодо експедирування обкладається податком на додану вартість і включається до валових доходів на загальних підставах.

У той же час сума грошових коштів, отриманих посередником від клієнта для перерахування іншим учасникам транспортного процесу і перерахованих таким учасникам, не впливає на його валові доходи та витрати.

Що стосується податку на додану вартість по отриманих від клієнта грошових коштах, то право на податковий кредит у посередника виникає в момент перерахування грошових коштів іншим учасникам транспортного процесу (п. 4.7 ст. 4 Закону про ПДВ [95]), а податкові зобов'язання виникнуть у момент передачі клієнту документів, що підтверджують надання послуг.

При наданні експедиційних послуг нерезидентам із вартості таких послуг справляється податок на додану вартість за нульовою ставкою при виконанні таких умов:

- послуги надано безпосередньо нерезиденту України на підставі укладеного з ним договору експедирування;
- вивезення товарів підтверджено належним чином оформленою вантажною митною декларацією.

При цьому базою оподаткування експедиційних послуг є отримана експедитором компенсація за надані послуги після його розрахунків з усіма учасниками транспортного процесу.

Розглянемо порядок відображення в обліку послуг з експедирування вантажів, що надаються за договором транспортної експедиції в експедитора й клієнта (див. таблицю № 5.8).

Супроводження вантажу може здійснюватися також перевізником, якщо це передбачено договором перевезення, або ж працівником замовника (вантажовідправника або вантажоодержувача).

Якщо за договором перевезення вантажів послуги з експедирування надає перевізник, то такі витрати відшкодовуються йому на підставі пред'явлених рахунків і товарно-транспортної накладної із зазначеною в ній сумою за супроводження вантажу. Належним чином оформлена товарно-

Таблиця № 5.8

Облік експедиційних послуг в експедитора й клієнта

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
У експедитора:				
1	Отримано грошові кошти від клієнта	311	681	3600
2	Експедитором здійснено оплату послуг учасникам транспортного процесу	371	311	3600
3	Суму ПДВ включено до складу податкового кредиту на підставі отриманої податкової накладної	641	644	+600
4	Відображено взаємозарахування заборгованості перед клієнтом і заборгованості учасників транспортного процесу	681	371	3600
5	Нараховано податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641	600
6	Проведено зарахування податкових зобов'язань і податкового кредиту	644	643	600
7	Нараховано винагороду в сумі, визначеній договором	361	703	360
8	Нараховано податкові зобов'язання щодо ПДВ із суми винагороди	703	641	60
9	Списано витрати на здійснення експедиторської діяльності	903	23	260
10	Відображено фінансовий результат	791 703	903 791	40
11	Від клієнта отримано грошові кошти за надані послуги	311	361	360
У клієнта				
1	Перераховано грошові кошти експедитору для оплати іншим учасникам транспортного процесу	371	311	3600
2	Отримано від експедитора документи, що підтверджують надання послуг	93	631	3000
3	Суму ПДВ включено до складу податкового кредиту на підставі податкової накладної, виписаної експедитором	641	631	600
4	Зараховано передоплату	631	371	3600
5	Отримано акт виконаних робіт, що підтверджує виконання експедитором зобов'язань за договором	93	361	300
6	Суму ПДВ включено до складу податкового кредиту на підставі податкової накладної, виписаної експедитором	641	361	60
7	Експедитору перераховано винагороду	361	311	360

транспортна накладна дає право замовнику на виключення вартості таких послуг до валових витрат, а податкова накладна – на податковий кредит.

Вартість послуг з експедирування, наданих перевізником, у бухгалтерському обліку замовника відображається аналогічно витратам на перевезення.

У випадку супроводження вантажу представником вантажоодержувача або вантажовідправника його заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи включається до складу валових витрат відповідного підприємства.

Певну складність представляє собою розподіл витрат на експедирування в бухгалтерському обліку, якщо доставляння й відправлення вантажів виконуються одним працівником. Можна запропонувати розподіляти такі витрати пропорційно сумі доставлених і відправлених вантажів.

При цьому, якщо штатним розкладом підприємства передбачено відділ постачання, тоді витрати на його утримання (загальногосподарські витрати) обліковуються на рахунку 92 "Адміністративні витрати". З кредиту рахунка 92 такі витрати списуються безпосередньо до дебету рахунка 79 "Фінансові результати" і до собівартості (рахунок 90 "Собівартість реалізації") не включаються.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ ТА САМОКОНТРОЛЮ:

1. Визначте основні особливості діяльності автотранспортних підприємств та їх вплив на організацію обліку?
2. За якими ознаками групуються підприємства автомобільного транспорту?
3. За якими ознаками групується автомобільний транспорт та автомобільні перевезення?
4. Назвіть основний первинний документ, що використовуються для обліку роботи вантажних автомобілів, і дайте характеристику його основних показників?
5. В чому суть оперативного обліку випуску вантажних автомобілів на лінію і їх технічного стану?
6. Як в АТП ведеться облік замовлень на перевезення вантажів?
7. Які показники підлягають обліку та аналізу роботи автобусів?
8. Дайте характеристику основним первинним документам, що використовуються для обліку роботи автобусів?
9. Який комплекс робіт включає в себе транспортно-експлуатаційне обслуговування, зв'язаних із підготовкою, відправленням і одержанням вантажів, а також по транспортному обслуговуванню населення?
10. Як і ким ведеться облік замовлень на виконання транспортно-експедиційних послуг?
11. Як організовується облік документів суворої звітності в автомобільних господарствах?
12. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку рух бланків суворої звітності?

13. Який порядок встановлення автотранспортом цін (тарифів) на власні послуги (роботи)?
14. Які рахунки використовуються для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також від надзвичайних подій?
15. Дайте характеристику записам по дебету і кредиту рахункам, що використовуються для обліку про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також від надзвичайних подій?
16. Які вимоги, що висуваються Національними положеннями (стандартами) до ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, слід враховувати при відображенні доходів від здійснення операційної діяльності в бухгалтерському обліку?
17. При наявності яких умов може бути достовірно оцінено результат операції з надання послуг автомобільним транспортом?
18. В якому журналі відображаються доходи від реалізації послуг (робіт) автотранспортом?
19. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку витрати і доходи автотранспортного підприємства при разовому перевезенні вантажів?
20. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку витрати і доходи автотранспортного підприємства при здійсненні перевезень на основі довгострокових договорів?
21. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку витрати і доходи автотранспортного підприємства при здійсненні перевезень на основі бартерного договору?
22. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку одержані компенсації і штрафи при порушенні застережного терміну замовником?
23. Визначте основні групи витрат підприємства автотранспорту?
24. Охарактеризуйте методику документального оформлення й складського обліку паливно-мастильних матеріалів на підприємствах автотранспорту?
25. На які важливіші моменти треба звернути увагу при прийманні нафтопродуктів?
26. Як документально оформляється видача водіям нафтопродуктів?
27. Який зведений документ складає матеріально-відповідальна особа на підставі документів, за якими на автопідприємстві проводилось прийняття і відпуск нафтопродуктів, і яке його значення для їх бухгалтерського обліку?
28. На яких рахунках, субрахунках та аналітичних рахунках здійснюється облік нафтопродуктів?
29. Дайте характеристику записам по дебету і кредиту субрахунку 2031 "Нафтопродукти на складах"?
30. Як веде облік нафтопродуктів матеріально-відповідальна особа автопідприємства, отриманих водіями на АЗС?
31. Дайте характеристику записам по дебету і кредиту субрахунку 2032 "Нафтопродукти, закуплені на АЗС"?
32. Як здійснюється аналітичний облік бензину і дизельного палива до субрахунку 2033 "Паливо в баках транспортних мід повної місткості"?
33. Як доцільно здійснювати нарахування зносу в автопідприємствах і на якому рахунку бухгалтерського обліку його нарахування відображати?
34. В залежності від періодичності, на які види поділяється ремонт і технічне обслуговування автомобілів?

35. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються витрати на проведення ремонту і технічного обслуговування автомобілів?
36. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються витрати, пов'язані із заміною автомобільних шин і акумуляторів?
37. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку нарахування заробітної плати водіям й обов'язкових зборів на соціальні заходи?
38. Які розміри ставок податків на вантажні автомобілі?
39. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку нарахування податку з власників транспортних засобів?
40. Який правовий документ при автомобільних перевезеннях на міжнародних сполученнях є основоположним?
41. Які вимоги суб'єкт підприємництва повинні задовольнити для отримання допуску автоперевізників України до виконання міжнародних перевезень вантажів?
42. Який розмір плати встановлений за видачу ліцензій на право здійснення перевезень автомобільним транспортом у міжнародному сполученні і за їх переоформлення?
43. Яка особливість відображення в обліку витрат на придбання ліцензії і яким П(с)БО при цьому слід керуватися?
44. Як відображаються в регістрах бухгалтерського обліку операції, пов'язані з одержанням ліцензії?
45. Як групуються автобусні перевезення за їх видами та дайте характеристику окремим видам їх перевезень?
46. Яким правовим документом регулюються питання організації маршрутів, організації автобусних і маршрутних таксомоторних перевезень, укладення договорів про організацію перевезень?
47. Якими первинними документами оформляється перевезення пасажирів й багажу?
48. Яким правовим документом регулюються питання зберігання, видачі та обліку всіх видів квитків на проїзд в автобусах?
49. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку квитки за перевезення пасажирів й багажу?
50. Як ведеться синтетичний облік операцій, пов'язаних із пасажирськими перевезеннями?
51. Які важливі моменти потрібно враховувати при здійсненні міжнародних перевезень пасажирів і багажу?
52. Що повинно бути встановлено на таксі для отримання права на перевезення пасажирів?
53. Який первинний документ має застосовуватися при перевезенні пасажирів у таксі?
54. Які вимоги щодо використання таксометрів?
55. Який первинний документ власники таксомотора повинні подавати до державної податкової інспекції за своїм місцезнаходженням незалежно від того, чи здійснювалася підприємницька діяльність, чи ні?
56. Які види послуг надають експедиторські організації і чи включаються вони до валових доходів?
57. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку надання експедиторських послуг в експедитора й клієнтів?
58. Як відображаються у випадку супроводження вантажу представником вантажоодержувача або вантажовідправника його заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи?

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів вузів/ Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза// За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ЖГТІ, 2000. - 672с.
2. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. - Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-клуб", 2000.- 768с.
3. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет - К.: "Скарби". 1998. - 384с.
4. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік: - К.: ТОВ Автоінтерсервіс, 1996.- 554 с.
5. Даників Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. - Ужгород: Ужгородський національний університет, 2001.- 162 с.
6. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. — М.: Аудит, 1994.
7. Журавель Г.П., Крупка Я.Д., Палюх М.С., Гуцайлюк Л.О., Фаріон Т.І. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки: Навчальний посібник. - Тернопіль: Економічна думка, 1999 - 449 с.
8. Форми квитково-облікових листів: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 24 квітня 1996 року, №1 33. - К.: 1996.
9. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994р. № 69 з наступними змінами і доповненнями. -К.: 1994.
10. Інструкція про порядок обліку разових квитків на проїзд у міському електротранспорті та абонементних квитків на проїзд у міському громадському транспорті України і форм облікових документів №1 (разові квитки), №2 (абонементні квитки), №3 (шляховий лист): Затв. наказом Державним комітетом будівництва, архітектури та житлової політики України 11 травня 1999 року, № 116. - К.: - 1999.
11. Інструкція про порядок постачання, зберігання, видачі та обліку всіх видів квитків на проїзд в автобусах і таксомоторах, контролю й обліку виручки від перевезення пасажирів і балансу: Затв. наказом Міністерства автомобільного транспорту України від 2 січня 1984 року. - К.: - 1984.
12. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти та нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях країни: Затв. спільним наказом Держнафтогазпрому, Мінекономіки, Мінтрансу, Держстандарту, Держкомстату України, 2 квітня 1998 року, №81/38/101/235/122. - К.: - 1998.
13. Конвенція про міжнародні автомобільні перевезення пасажирів і багажу, підписана 09.10.97 р. і ратифікована 08 квітня 1999 Законом України від 08.04.99 р. № 581-ХІV. - К.: - 1999.
14. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. - К.: КНЕУ, 2001, -- 334 с.
15. Кузьмінский А. Н. Хозяйственный учет на базе микро-ЭВМ. — М.: Финанси и статистика, 1989.
16. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід.- К.: Облікінформ, 1997.- 137с.
17. Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Історія обліку: Світ та Україна, погляд крізь роки. - Тернопіль: "Зорепад", 1998.

18. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерством аграрної політики України 18 травня 2001 року, № 132. – К.: - 2001
19. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу: Затв. наказом Міністерством аграрної політики України 7 березня 2001 року, № 49. – К.: - 2001.
20. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: Затв. наказом Міністерством аграрної політики України 2 липня 2001 року, № 189. – К.: - 2001.
21. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Затв. наказом Міністерством транспорту України 5 лютого 2001 року, № 65. – К.: - 2001.
22. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку Затв. наказом Міністерства фінансів України 29.12.2000 № 356. – К.: 2000.
23. Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами: Затв. наказом Міністерством аграрної політики України, 2 липня 2001 року, № 190. – К.: - 2001.
24. Митна конвенція про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки міжнародних дорожніх перевезень від 14 листопада 1975 року.- К.: 1975.
25. Мус Герольд, Ханшманн Рольф. Бухгалтерский учет: основы – задания – решения: Пер. с нем. С. Лобачовой. – К.: КНЭУ, 1999. – 368 с.
26. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. Навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали. Станом на 1 листопада 2000 р. – Львів: "Інтелект-Захід", 2000. – 444 с.
27. Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): Монографія.-- Ужгород, УжДУ. – 148 с.
28. Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. Фінансовий облік в господарських товариствах.-Ужгород: Карпати, 1995.- 166 с.
29. Пачоли Лука. - Трактат о счетах и записях. - М.: Статистика, 1974. – 160с.
30. Перелік окремих форм діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, специфіка яких дозволяє здійснювати розрахунки зі споживачами без застосування електронних контрольно-касових апаратів з використанням товарно-касових книг: Затв. наказом Мінекономіки України, 12 березня 1998 року, №24. – К.: - 1998.
31. Перелік послуг, що належать до побутових і підлягають патентуванню: Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27 квітня 1998 року, № 576. – К.: - 1998.
32. Перелік продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні: Затв. наказом Держстандарту України, 30 червня 1993 року, № 95 (з наступними змінами і доповненнями). – К.: - 1993.
33. План рахунків бухгалтерського обліку та порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Затв. наказом Головного управління державного казначейства України Міністерства фінансів України 10 грудня 1999 р. №114 і зареєстровано Міністерство юстиції України 20 грудня 1999 р. № 890/4183. – К.: 1999.

34. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва: Затв. наказом Міністерства фінансів України квітня 2001 р. №186 і зареєстровано Міністерство юстиції України 05 травня 2001 р. № 389/5580. – К.: 2001.
35. План рахунків та інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 р. № 291 і зареєстровано Міністерство юстиції України 21 грудня 1999 р. № 892/4185. – К.: 1999.
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Затв. наказом Міністерства фінансів України 31 березня 1999 №87 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р. № 391/3684. – К.: 1999.
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс": Затв. наказом Міністерства фінансів України 31 березня 1999 №87 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р. № 391/3689. – К., 1999.
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати": Затв. наказом Міністерства фінансів України 31 березня 1999 №87 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р. № 391/3690 (із змінами та доповненнями). – К.: 1999.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів": Затв. наказом Міністерства фінансів України 31 березня 1999 №87 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р. № 391/3691 (із змінами та доповненнями). – К.: 1999.
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 "Звіт про власний капітал": Затв. наказом Міністерства фінансів України 31 березня 1999 №87 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р. № 391/3692 (із змінами та доповненнями). – К.: 1999.
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах": Затв. наказом Міністерства фінансів України 31 березня 1999 №87 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р. № 391/3685. – К.: 1999.
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Затв. наказом Міністерства фінансів України 27 квітня 2000 № 92 і зареєстровано Міністерством юстиції України 18 травня 2000 р. № 288/4509 (із змінами та доповненнями). – К.: 2000.
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": Затв. наказом Міністерства фінансів України 18 жовтня 1999 №242 і зареєстровано Міністерством юстиції України 02 листопада 1999 р. № 750/4043 (із змінами та доповненнями). – К.: 1999.
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Затв. наказом Міністерства фінансів України 20 жовтня 1999 № 246 і зареєстровано Міністерством юстиції України 02 листопада 1999 р. № 751/4044 (із змінами та доповненнями). – К.: 1999.
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість": Затв. наказом Міністерства фінансів України 08 жовтня 1999 № 237 і зареєстровано Міністерством юстиції України 25 жовтня 1999 р. № 725/4018 (із змінами та доповненнями). – К.: 1999.

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання": Затв. наказом Міністерства фінансів України 31 січня 2000 № 20 і зареєстровано Міністерством юстиції України 11 лютого 2000 р. № 85/4306 (із змінами та доповненнями). – К.: 2000.
47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції": Затв. наказом Міністерства фінансів України 26 квітня 2000 № 91 і зареєстровано Міністерством юстиції України 17 травня 2000 р. № 284/4505 (із змінами та доповненнями). – К.: 2000.
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти": Затв. наказом Міністерства фінансів України 30 листопада 2001 № 559 і зареєстровано Міністерством юстиції України 19 грудня 2001 р. № 1050/6241 (із змінами та доповненнями). – К.: 2001.
49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда": Затв. наказом Міністерства фінансів України 28 липня 2000 № 181 і зареєстровано Міністерством юстиції України 10 серпня 2000 р. № 487/4708 (із змінами та доповненнями). – К.: 2000.
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Затв. наказом Міністерства фінансів України 29 листопада 1999 № 290 і зареєстровано Міністерством юстиції України 14 грудня 1999 р. № 860/4153 (із змінами та доповненнями). – К.: 1999.
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Затв. наказом Міністерства фінансів України 31 грудня 1999 № 318 і зареєстровано Міністерством юстиції України 19 січня 2000 р. № 27/4248 (із змінами та доповненнями). – К.: 2000.
52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток": Затв. наказом Міністерства фінансів України 28 грудня 2000 № 353 і зареєстровано Міністерством юстиції України 20 січня 2001 р. № 47/5238 (із змінами та доповненнями). – К.: 2001.
53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти": Затв. наказом Міністерства фінансів України 28 квітня 2001 № 205 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 травня 2001 р. № 433/5624. – К.: 2001.
54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств": Затв. наказом Міністерства фінансів України 07 липня 1999 № 163 і зареєстровано Міністерством юстиції України 23 липня 1999 р. № 499/ 3792 (із змінами та доповненнями). – К.: 1999.
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 "Консолідована фінансова звітність": Затв. наказом Міністерства фінансів України 30.07.1999 № 176 і зареєстровано Міністерством юстиції України 23 липня 1999 р. № 553/ 3846 (із змінами та доповненнями). – К.: 1999.
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив зміни валютних курсів": Затв. наказом Міністерства фінансів України 10 серпня 2000 р. № 193 і зареєстровано Міністерством юстиції України 17 серпня 2000 р. № 515/4736 (із змінами та доповненнями). – К.: 2000.
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 "Вплив зміни цін та інфляції": Затв. наказом Міністерства фінансів України 28 лютого 2002 № 147 і зареєстровано Міністерством юстиції України 19 березня 2002 р. № 269/6957 – К.: 2002.
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін": Затв. наказом Міністерства фінансів України 18 червня 2001

- №303 і зареєстровано Міністерством юстиції України 23 червня 2001 р. №539/5730. – К.: 2001.
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 "Прибуток на акцію": Затв. наказом Міністерства фінансів України 16 липня 2001 №344 і зареєстровано Міністерством юстиції України 30 липня 2001 р. №647/5838. – К.: 2001.
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва": Затв. наказом Міністерства фінансів України 25.02.2000 №39 і зареєстровано Міністерством юстиції України 15 березня 2000 р. №161 /4382 (із змінами та доповненнями). – К.: 2000.
61. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: затверджено постановою Правління Національного банку України від 19 лютого 2001 року, №72. – К.: 2001.
62. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. №88, (з наступними змінами і доповненнями). –К.: 1995.
63. Положення про підрядні контракти у будівництві України: Затв. науково-технічною радою Міністерства України у справах будівництва і архітектури, протокол від 15 грудня 1995 року, №9. – К.: 1995.
64. Положення про порядок допуску автоперевізників України до виконання міжнародних перевезень вантажів із використанням книжки МДП: Затв. наказом Державної Митної служби України від 21 липня 1999 р. №455. – К.- 1999.
65. Положення про порядок реалізації і ведення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з продажем товарів: затверджено спільним наказом Мінфіном та Мінекономіки України 3 червня 1993 року, - К.: 1993.
66. Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залишилась, з групи товарів широкого споживання, продукції виробничо-технічного призначення і надлишкових товарно-матеріальних цінностей: затверджено спільним наказом Мінекономіки і Мінфіну України від 15.12.99 р № 149/300.
67. Положення про технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 30 березня 1998 р. № 102- К.: -1998.
68. Порядок ведення консолідованого бухгалтерського обліку промислово-фінансовими групами. Затв. наказом Міністерства фінансів України 24 березня 2000 № 61 і зареєстровано Міністерством юстиції України 11 квітня 2000 р. № 222/4443 (із змінами та доповненнями). – К.: 2000.
69. Порядок і умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом, затверджено наказом Міністерства транспорту України від 21 січня 1998 р. №21. – К.: - 1998.
70. Порядок подання фінансової звітності. Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року, № 419.- К.: - 2000.
71. Порядок реєстрації та ведення товарно-касової книги при розрахунках готівковою сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Затв. спільним наказом Міністерства фінансів і Міністерства статистики України, 25 лютого 1997 року, № 48/53. – К.: - 1997.
72. Правила визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1 – 1 – 2000): Затв. наказом Державним комітетом будівництва, архітектури та житлової політики України 27 серпня 2000 року, №174. – К.: - 2000
73. Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 18 лютого 1997 року, № 176. – К.: - 1997.

74. Правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні: Затв. наказом Міністерства транспорту України 14 липня 1997 року, № 363 зі змінами і доповненнями. – К.: - 1997.
75. Правилами продажу продовольчих товарів: Затв. наказом МЗЕЗУ від 28 грудня 1994 року, № 237. – К.: - 1994.
76. Правила роботи підприємств громадського харчування: Затв. наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків України, 3 липня 1995 року, №129 (зі змінами і доповненнями).- К.: - 1995.
77. Правила торгівлі на ринках: Затв. спільним наказом Міністерства економіки, європейської інтеграції, Міністерства внутрішніх справ, Державної податкової адміністрації, Державного комітету стандартизації, 26 лютого 2002 року, № 57/188/84/105. – К.: - 2002.
78. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 року, № 996-ІІ, (зі змінами і доповненнями). - К.: - 1999.
79. Про внесення змін до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерством аграрної політики України 6 грудня 2001 року, № 355. – К.: - 2001.
80. Про впровадження реформованої системи ціноутворення у будівництві: Затв. наказом Державним комітетом будівництва, архітектури та житлової політики України 19 листопада 2000 року, № 233. – К.: - 2000.
81. Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектору економіки: Постанова Кабінету Міністрів України, 28 лютого 2001 року, № 177.- К.: - 2001.
82. Про господарські товариства: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 19 вересня 1991 року, № 1576-ІІІ, (зі змінами і доповненнями). – К.: 1991.
83. Про застосування електронних контроль-касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 6 липня 1995 року, № 265/95, (зі змінами і доповненнями). – К.: 1995.
84. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 6 липня 1995 року, № 266/95, (зі змінами і доповненнями). – К.: 1995.
85. Про затвердження нормативно-правових документів до Закону України “Про застосування електронних контроль-касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг”: Затв. наказом Державної податкової адміністрації України, 1 грудня 2000 року, № 614. – К.: - 2000.
86. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві: Затверджено спільним наказом Державного комітету статистики України, Державним комітетом будівництва, архітектури та житлової політики України, 29 грудня 2000 року, № 46/299 (із змінами, внесеними згідно з наказом Держкомстату 26 квітня 2001 року, № 205/110). – К.: - 2000.
87. Про захист споживачів: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 12 травня 1991 року, № 1023 – ІІ (зі змінами і доповненнями).- К.: - 1991.

88. Про заходи щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектору економіки: Указ Президента України від 29 січня 2001 року, № 62 - К.: - 2001.
89. Про надання роз'яснень щодо застосування квитково-облікових листів на пасажирському транспорті: Лист Державної податкової адміністрації України, 05 липня 1999 року, № 8083/7/ 23-303.- К.: - 1999.
90. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 22 травня 1997 року, № 283/97 (зі змінами і доповненнями). - К.: - 1997.
91. Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України, 1 листопада 2000 року, № 216. – К.: - 2000.
92. Про підприємництво: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 7 лютого 1991 року, № 698-ІІ, (зі змінами і доповненнями). – К.: - 1991.
93. Про підприємства в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 27 березня 1991 року, № 887-ІІ, (зі змінами і доповненнями). – К.: - 1991.
94. Про податок на додану вартість: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 03 квітня 1997 року, № 167/97-ВР (зі змінами та доповненнями). К.: - 1997.
95. Про порядок заняття торговельною діяльністю і правила торгового обслуговування населення: Затв. постановою Кабінету міністрів України, 8 лютого 1995 року, № 108. – К.: - 1995.
96. Про розміри і порядок зарахування плати за видачу і переоформлення ліцензій на здійснення певних видів підприємницької діяльності: Затв. постановою Кабінету міністрів України, 4 січня 1999 р., № 6 - К.: - 1999.
97. Про селянське (фермерське) господарство: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 20 грудня 1991 року, №2009 –ІІ. – К.: 1991.
98. Про споживчу кооперацію: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 10 квітня 1992 року, №2265 –ІІ. – К.: 1992.
99. Про структуру накладних витрат: Лист Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України, 10 лютого 1999 року, № 7/89. – К.: - 1999.
100. Про участь України в Митній конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП 1975 року): Закон України, прийнятий Верховною Радою України 15 липня 1994 року, № 117/94. – К.: 1994.
101. Регістри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку: Затв.: наказом Міністерством аграрної політики України 7 березня 2001 року, № 49. – К.: - 2001.
102. Рекомендації з відображення в бухгалтерському обліку отримання короткострокових кредитів банку і часткової компенсації із бюджету суми відсотків за кредити, виданими сільгоспвиробникам: Додаток до листа Мінагрополітики України, 12 листопада 2001 року, № 37-27-12/10057.- К.: - 2001.
103. Смоленюк П.С., Даників Й.Я., Остап'юк М.Я., Луцко М.Р. Бухгалтерський облік в основних галузях економіки України в умовах формування ринкових відносин: Навч. посібник.-Ужгород: Карпати - 1994. – 317 с.
104. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. - М.: “Аналитика-Пресс”, 1998. - 288 с.
105. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 2000. -448с.
106. Типові положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. постановою Кабінету Міністрів України 26 квітня 1996.-К.:1996.

107. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. економ. спец. – 5-те вид., допов. й перобл. – Л.: А.С.К.: 2000, – С. 3-153.
108. Угода між Державною митною службою України і Асоціацією міжнародних автомобільних перевізників України від 30 липня 1999 року.
<http://www.rada.kiev.ua/laws/pravo/new/cgi-bin/show.cgi?nreg=n0003342-99&print=1>
109. Хомин П.Я., Палюх М.С., Герасим П.М. Облік в акціонерних товариствах різних галузей: навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 380 с.
110. Щодо визначення понять “оптова” і “роздрібна” торгівля: Лист Державного комітету стандартизації України, 5 лютого 2002 року, № 4-5/16-965. – К.: - 2002.
111. Щодо визначення прибутку у вартості будівництва: Лист Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України, 21 квітня 2000 року, №7/7-405. – К.: - 2000.
112. Щодо внесення змін та доповнень до ДБН Д.1.1 – 1 – 2000: Правила визначення вартості будівництва: Лист Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України, 16 квітня 2002 року, № 7/7-350. – К.: - 2002.
113. Щодо ліцензування діяльності, що пов'язана з перевезенням пасажирів автотранспортом: Лист Ліцензійної палати України, 10 лютого 1998 року, № 1-112/169. – К.: - 1998.
114. Щодо статусу, які мають дирекції з будівництва підприємств: Лист Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України, 18 грудня 1998 року, № 8/5-341. – К.: - 2000.

ДОДАТОК А.
 Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291
 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.99р. за №892/4185

ПЛАН
рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
Клас 1. Необоротні активи				
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	Усі види діяльності
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Робоча і продуктивна худоба	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на знаки для товарів і послуг	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторські та суміжні з ними права	
		126	Гудвіл	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Знос нематеріальних активів	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		155	Формування основного стада	
16	Довгострокова дебіторська заборгованість	161	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		162	Довгострокові векселі одержані	
		163	Інша дебіторська заборгованість	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
18	Інші необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
19	Негативний гудвіл		За видами об'єктів інвестування	Усі види діяльності
Клас 2. Запаси				
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара й тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	Матеріали, передані в переробку	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	
		209	Інші матеріали	
21	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	211	Молодняк тварин на вирощуванні	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
		212	Тварини на відгодівлі	
		213	Птиця	
		214	Звірі	
		215	Кролі	
		216	Сім'ї бджіл	
		217	Доросла худоба, що вибраквана з основного стада	
		218	Худоба, що прийнята від населення для реалізації	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	
29				

1	2	3	4	5
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи				
30	Каса	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	
		311	Поточні рахунки в національній валюті	
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	313	Інші рахунки в банку в національній валюті	Усі види діяльності
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
32				
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	
		377	Розрахунки з іншими дебіторами	
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	
		423	Дооцінка активів	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	

1	2	3	4	5
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Несплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Резерви незароблених премій	Страхова діяльність
		492	Резерви збитків	
		493	Інші страхові резерви	
		494	Частка перестраховиків у резервах незароблених премій	
		495	Частка перестраховиків у резервах збитків	
		496	Частка перестраховиків в інших страхових резервах	
		497	Результат зміни резервів незароблених премій	
		498	Результат зміни резервів збитків	
Клас 5. Довгострокові зобов'язання				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	

1	2	3	4	5
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56				
57				
58				
59				
Клас 6. Поточні зобов'язання				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	За пенсійним забезпеченням	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними	Усі види діяльності
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
Клас 7. Доходи і результати діяльності				
70	Доходи від реалізації	701 702 703 704	Дохід від реалізації готової продукції Дохід від реалізації товарів Дохід від реалізації робіт і послуг Вирахування з доходу	Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	711 712 713 714 715 716 717 718 719	Дохід від реалізації іноземної валюти Дохід від реалізації інших оборотних активів Дохід від операційної оренди активів Дохід від операційної курсової різниці Одержані штрафи, пені, неустойки Відшкодування раніше списаних активів Дохід від списання кредиторської заборгованості Одержані гранти та субсидії Інші доходи від операційної діяльності	Усі види діяльності
72	Дохід від участі в капіталі	721 722 723	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства Дохід від спільної діяльності Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	Усі види діяльності
73	Інші фінансові доходи	731 732 733	Дивіденди одержані Відсотки одержані Інші доходи від фінансових операцій	Усі види діяльності
74	Інші доходи	741 742 743 744 745 746	Дохід від реалізації фінансових інвестицій Дохід від реалізації необоротних активів Дохід від реалізації майнових комплексів Дохід від неопераційної курсової різниці Дохід від безоплатно одержаних активів Інші доходи від звичайної діяльності	Усі види діяльності
75	Надзвичайні доходи	751 752	Відшкодування збитків від надзвичайних подій Інші надзвичайні доходи	Усі види діяльності
76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова діяльність
77				
78				
79	Фінансові результати	791 792 793 794	Результат основної діяльності Результат фінансових операцій Результат іншої звичайної діяльності Результат надзвичайних подій	Усі види діяльності
Клас 8. Витрати за елементами				
80	Матеріальні витрати	801 802 803 804 805 806 807 808 809	Витрати сировини й матеріалів Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів Витрати палива й енергії Витрати тари й тарних матеріалів Витрати будівельних матеріалів Витрати запасних частин Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення Витрати товарів Інші матеріальні витрати	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
81	Витрати на оплату праці	811 812 813 814 815 816	Виплати за окладами й тарифами Премії та заохочення Компенсаційні виплати Оплата відпусток Оплата іншого невідпрацьованого часу Інші витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	821 822 823 824	Відрахування на пенсійне забезпечення Відрахування на соціальне страхування Страхування на випадок безробіття Відрахування на індивідуальне страхування	Усі види діяльності
83	Амортизація	831 832 833	Амортизація основних засобів Амортизація інших необоротних матеріальних активів Амортизація нематеріальних активів	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	Усі види діяльності
86				
87				
88				
89				
Клас 9. Витрати діяльності				
90	Собівартість реалізації	901 902 903	Собівартість реалізованої готової продукції Собівартість реалізованих товарів Собівартість реалізованих робіт і послуг	Усі види діяльності
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	941 942 943 944 945 946 947 948 949	Витрати на дослідження і розробки Собівартість реалізованої іноземної валюти Собівартість реалізованих виробничих запасів Сумнівні та безнадійні борги Втрати від операційної курсової різниці Втрати від знецінення запасів Нестачі і втрати від псування цінностей Визнані штрафи, пені, неустойки Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	951 952	Відсотки за кредит Інші фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	961 962 963	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства Втрати від спільної діяльності Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Собівартість реалізованих необоротних активів	
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	
		974	Втрати від операційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
		978	Виплати страхових сум та страхових відшкодувань	
		979	Перестраховування	
98	Податки на прибуток	981	Податки на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		982	Податки на прибуток від надзвичайних подій	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Витрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	
Клас 0. Позабалансові рахунки				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Майно в довірчому управлінні	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані втрати і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності

Навчальний посібник

**ДАНЬКІВ Йосип Якимович,
ЛУЧКО Михайло Романович,
ОСТАП'ЮК Мирослав Ярославович**

Бухгалтерський облік в галузях економіки

Відповідальний редактор:
кандидат економічних наук, доцент Й.Я. Даньків

Обл. вид. арк. 9,5. Тираж 300 екз.

Видавництво Ужгородського національного університету,
88000, м.Ужгород, вул. Підгірна,46
Віддруковано в друкарні ПП "Графіка",
88017, м.Ужгород, вул. Університетська 21, т.4-26-66,4-37-06